

SCHWEBENDE GESCHÄFTE IM STEUERRECHT

von
Heinrich Bauer
aus Kauernhofen

SCHWEBENDE GESCHÄFTE IM STEUERRECHT

**Inaugural - Dissertation
der Juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität
Erlangen - Nürnberg**

**vorgelegt von
Heinrich Bauer
aus Kauernhofen**



Berichterstatter: Präs. des BFH Professor Dr. Heinrich List

Mitberichterstatter: Professor Dr. Walter Schick

Tag der mündlichen Prüfung: 23.02.1981

Schwebende Geschäfte im Steuerrecht	Seite
1. Teil Begriff, Umfang und Bedeutung schwebender Geschäfte	1
1. Abschnitt Begriff der schwebenden Geschäfte	1
I. Im Zivilrecht	1
II. Im Steuerrecht	2
1. Begriffsklärung	2
a) Das Geschäft	2
b) Der Schwebezustand	3
2. Der Umfang schwebender Geschäfte	3
3. Die Dauer des Schwebezustands	8
a) Der Beginn des Schwebezustands	8
b) Ende des Schwebezustands	9
4. Das schwebende Geschäft	12
a) im engeren Sinn	12
b) im weiteren Sinn	13
5. Zusammenfassung	13
2. Abschnitt Typen schwebender Geschäfte	14
I. Geschäfte, die sich in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen	14
II. Dauerschuldverhältnisse	14
3. Abschnitt Die denkbaren Konstellationen bei der Abwicklung eines Geschäfts	18
4. Abschnitt Die Bedeutung schwebender Geschäfte	19
I. Die Problematik der Darstellung schwebender Geschäfte im Hinblick auf das Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung	19
1. zeitlich	19
2. wertmäßig	20
II. Die Bedeutung schwebender Geschäfte für den Zeitpunkt der Bilanzierung und der periodengerechten Gewinn- und Verlustermittlung im Ertragsteuerrecht	20
1. Im Einkommensteuerrecht	20
a) Die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach §§ 4 I, 5 EStG	20
b) Die Gewinnermittlung nach § 4 III EStG	21
c) Die Überschusseinkünfte nach § 2 I Nr. 4-7 EStG	22
2. Im Körperschaftsteuerrecht und bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im Gewerbesteuerrecht	23

	Seite
III. Die Bedeutung schwebender Geschäfte für das Bewertungsrecht	23
IV. Die Bedeutung schwebender Geschäfte bei den Verkehrssteuern	24
2. Teil Die schwebenden Geschäfte in der Ertragssteuerbilanz	25
1. Kapitel Der noch unerfüllte Vertrag in der Bilanz	25
1. Abschnitt Das schwebende Geschäft als Wirtschaftsgut	25
2. Abschnitt Der Grundsatz der Nichtbilanzierung	29
I. Kein Ausweis des bloßen Vertragsschlusses in der Bilanz	29
II. Gründe der Nichtbilanzierung	30
III. Die erfolgsneutrale Bilanzierung	35
1. Erfordert das Prinzip der Vollständigkeit der Bilanz eine erfolgsneutrale Bilanzierung?	38
2. Die Nichtbilanzierung als Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung?	38
3. Der Grundsatz der Vereinfachung der Bilanz aus Gründen der Übersichtlichkeit?	39
IV. Die Bilanzierung noch unerfüllter Verträge, nach deren Erfüllung der Zahlung kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut gegenübersteht	39
V. Immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen schwebender Geschäfte	41
2. Kapitel Die fehlende Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung bei schwebenden Geschäften	43
1. Abschnitt Der nicht realisierte Gewinn	43
I. Das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne aus schwebenden Geschäften	43
1. Bei Anschaffungsgeschäften	43
2. Bei Veräußerungsgeschäften	44
2. Abschnitt Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	47
I. Das Gebot des Ausweises drohender Verluste aus schwebenden Geschäften	47
1. Das Imparitätsprinzip	47
a) Schwebende Geschäfte, die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens betreffen	48
b) Schwebende Geschäfte, die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens betreffen	49
2. Der drohende Verlust als antizipierter Aufwand	50

	Seite
a) Zum Zwecke des richtigen Vermögensausweises	50
b) Zum Zwecke der richtigen Periodenabgrenzung	50
c) Zum Zwecke der nominellen Kapitalerhaltung	51
II. Allgemeine Grundsätze für den Ausweis drohender Verluste aus schwebenden Geschäften	53
1. Der Ausweis drohender Verluste in der Bilanz: Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften	53
a) Allgemeines	53
b) Die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften als Unterfall der Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten	54
c) Die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften als Saldo von Leistung und Gegenleistung	55
d) Die Bemessung der Rückstellung	56
aa) Der Bewertungsmaßstab	56
bb) Die Problematik der Wertermittlung	57
e) Einzel- und Pauschalbewertung drohender Verluste aus schwebenden Geschäften	59
f) Auflösung und Berichtigung der Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften	59
2. Berücksichtigungsfähigkeit von zu drohenden Verlusten führende Risiken	60
a) Wann "droht" ein Verlust?	60
b) Die Notwendigkeit der Verursachung drohender Verluste durch das schwebende Geschäft	62
aa) Zu drohenden Verlusten führende Risiken	62
(1) Verluste aus Preisveränderungen	62
(2) Verluste aus Fehldispositionen	63
(3) Verluste aus der Nicht- oder Schlechterfüllung der vertragsgemäßen Leistung	65
bb) Verluste aus allgemeinen Geschäfts- und Konjunkturrisiken	66
cc) Das Risiko bei langfristigen Geschäften	67
3. Der Grundsatz der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte bei der Ermittlung drohender Verluste	69
a) Der Grundsatz der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte in der Rechtsprechung des BFH	69

	Seite
b) Die Problematik des Grundsatzes der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte	70
aa) Im Hinblick auf den Grundsatz der Einzelbewertung	71
bb) Im Hinblick auf das Imparitätsprinzip	71
c) Der Saldierungsbereich beim schwebenden Vertrag	71a
d) Einzelfälle	
aa) Saldierung von Vor- und Nachteilen innerhalb eines Vertrags	72
(1) Berücksichtigung von Lieferfristen bei Bildung der Rückstellung	72
(2) Minderverzinsliche Darlehen und ihre Verrechenbarkeit mit den mit der Darlehensgewährung verbundenen Vorteilen	75
bb) Künftige Aufwendungen bei insgesamt ausgeglichenen Verträgen	78
cc) Die Einbeziehung vertraglicher Nebenpflichten in die Prüfung der Ausgewogenheit des Vertrags	79
dd) Saldierung von zu drohenden Verlusten führende Verpflichtungen mit anderen Ansprüchen	79
4. Die periodengerechte Ermittlung drohender Verluste	81
a) Die Bedeutung des Stichtagsprinzips	81
aa) Die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag	81
bb) Die Berücksichtigung verlustbringender, am Bilanzstichtag bereits vorhandener Tatsachen,	84
(1) die erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung erkannt werden	84
(2) die erst nach der Bilanzaufstellung erkannt werden	85
cc) Die Berücksichtigung verlustbringender Tatsachen, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten	86
b) Drohende Verluste, die sich auf mehrere künftige Rechnungsperioden erstrecken	87
III. Drohende Verluste bei schwebenden Anschaffungsgeschäften	89
1. Der drohende Verlust als Differenz von Leistung und Gegenleistung	89
a) Die Ermittlung der Anschaffungskosten	90

	Seite
b) Die Ermittlung des Werts der Leistung	90
aa) Die Gleichsetzung des Anspruchs auf Erbringung der Leistung mit der Leistung selbst	90
bb) Die Ermittlung des Teilwerts	91
(1) Wenn die Wiederbeschaffungskosten unter die Anschaffungskosten sinken	91
(2) Wenn die Veräußerungspreise unter die Anschaffungskosten sinken	94
(3) Bei Fehldispositionen des Erwerbers	95
2. Sonderfälle	97
a) Importwarenabschlag bei schwebenden Anschaffungsgeschäften?	97
b) Die Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen bei schwebenden Aufträgen zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses?	99
IV. Drohende Verluste aus schwebenden Absatzgeschäften	102
1. Der drohende Verlust als Differenz von Leistung und Gegenleistung	102
a) Die Ermittlung des Veräußerungserlöses	102
b) Die Ermittlung des Werts der Leistung	103
aa) Bei Lieferverpflichtungen	103
(1) Wenn das Wirtschaftsgut erst noch selbst hergestellt werden muß	103
(a) Auf der Basis der variablen Kosten	103
(b) Auf der Basis der Vollkosten	104
(c) Bewertungswahlrechte zwischen variablen Kosten und Vollkosten	106
(d) Die Berücksichtigung kalkulatorischer Aufwendungen	108
(e) Die Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags	109
(f) Stellungnahme	112
(2) Wenn das Wirtschaftsgut erst noch selbst angeschafft werden muß	113
bb) Bei Leistungsverpflichtungen	114
2. Sonderfälle	114
a) Wenn das veräußerte Wirtschaftsgut bereits ganz oder teilweise in der Bilanz ausgewiesen ist	114
aa) Der Einfluß des Niederstwertprinzips auf die Art des Verlustausweises bei schwebenden Geschäften	114

	Seite
(1) Die Bedeutung eines unterschiedlichen Ausweises in der Bilanz	114
(2) Die im Schrifttum vertretenen Auffassungen	115
(3) Stellungnahme	117
bb) Die Bemessung der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, mit deren Erfüllung bereits begonnen wurde	118
cc) Rückstellungen für drohende Verluste bei Lieferverträgen über vertretbare Sachen	121a
b) Die bewußte Übernahme verlustbringender Aufträge	122
aa) Gründe für den bewußten Abschluß verlustbringender Geschäfte	122
bb) Die Bilanzierung des bewußten Abschlusses verlustbringender Geschäfte	123
V. Drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen	126
1. Zur Ermittlung des Verlusts	127
a) Die Ermittlung des Totalverlusts	127
b) Künftige Periodenverluste bei insgesamt ausgeglichenen Leistungen	128
2. Einzelne Dauerschuldverhältnisse	130
a) Dienstleistungsverträge	130
aa) Arbeitsverträge	130
bb) Dienstverträge: Die Verpflichtung des Geschäftsherrn nach § 89b HGB	134
b) Sachleistungsverträge	142
aa) Miet- und Pachtverträge	142
bb) Darlehensverträge	145
cc) Versicherungsverträge	146
(1) Alterungsrückstellung in der Krankenversicherung	148
(2) Deckungsrückstellungen in der Lebensversicherung	149
(3) Rückstellungen für Großrisiken	150
c) Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge	151
aa) Drohende Organschaftsverluste in der Handelsbilanz	151
bb) Drohende Organschaftsverluste in der Steuerbilanz	152
(1) Vor Inkrafttreten des § 7a KStG	152
(2) Nach Inkrafttreten des § 7a KStG	153
d) Sukzessivlieferungsverträge	155

	Seite
4. Abschnitt Die Saldierung nicht realisierter Verluste mit nicht realisierten Gewinnen	156
I. Bei Geschäften, die miteinander nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen	156
II. Bei Geschäften, die miteinander in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen	157
1. Die Rückdeckung eines drohenden Verlusts aus einem schwebenden Einkaufsgeschäft durch einen nicht realisierten Gewinn aus einem schwebenden Veräußerungsgeschäft bezüglich derselben Sache	157
2. Gewinnbringende Geschäfte, die ohne gleichzeitige Übernahme von verlustbringenden Geschäften nicht abgeschlossen worden wären	160
3. Wälzungsverträge	161
4. Versicherungsverträge	162
5. Devisentermingeschäfte der Kreditinstitute	162
6. Sonstige wirtschaftlich zusammenhängende Geschäfte	163a
3. Kapitel Der teilerfüllte Vertrag	164
1. Abschnitt Die Teilerfüllung durch den Leistungsverpflichteten	164
I. Unselbständige Teilleistungen	164
II. Selbständige Teilleistungen	165
1. Bei Dauerschuldverhältnissen	166
2. Bei sonstigen Schuldverhältnissen	167
III. Die langfristige Fertigung	169
1. Die Problematik langfristiger Fertigung	170
a) Die Langfristigkeit	170
b) Die Gewinnzusammenballung	171
2. Der Ansatz in der Bilanz	172
a) Die teilfertigen Arbeiten als Wirtschaftsgüter	172
b) Die Bewertung teilfertiger Arbeiten	173
aa) Die Bewertung zu den Herstellungskosten	173
bb) Die Teilgewinnrealisierung	173
(1) Bei selbständigen Teilabschnitten	175
(2) Bei unselbständigen Teilleistungen	180
3. Besonderheiten bei der Bilanzierung teilfertiger Bauten	189
a) Teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden	189
aa) Der bilanzielle Charakter teilfertiger Bauten auf fremdem Grund und Boden	189

	Seite
(1) Teilfertige Bauten als Sachgegenstände	190
(a) Die rechtlichen Eigentumsverhältnisse	190
(b) Die wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse	192
(2) Die teilfertigen Bauten als Forderungen	194
(a) auf Grund des Bauvertrags	194
(b) auf Grund ungerechtfertigter Bereicherung	195
(3) Die teilfertigen Bauten als Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte	196
(4) Stellungnahme	196
bb) Ausweis teilfertiger Bauten in der Bilanz	200
cc) Die Bewertung teilfertiger Bauten auf fremdem Grund und Boden	203
(1) Mit den Selbstkosten	203
(2) Mit den Herstellungskosten	204
(3) Stellungnahme	205
b) Teilfertige Bauten auf eigenem Grund und Boden	206
2. Abschnitt Leistungen des zur Zahlung Verpflichteten	207
I. Der Begriff der Vorauszahlung	207
1. Die Vorauszahlung	208
a) als Zahlungsvorgang	208
b) als Hingabe von Wechsel oder Scheck	208
2. "Verdeckte" Anzahlungen	209
a) Baukostenzuschüsse an Wasser-, Gas- und Elektrizitätswerke	209
aa) Kapitalzuschüsse (verlorene Zuschüsse)	209
bb) Ertragszuschüsse	210
b) Baukostenzuschüsse des Mieters	211
II. Die Bilanzierung erhaltener Anzahlungen	213
1. Der Grundsatz der erfolgsneutralen Bilanzierung	213
a) Die Anzahlung im engeren Sinn	213
aa) Vorauszahlungen für Leistungen, die nicht zeitraumbezogen sind	213
bb) Vorauszahlungen für zeitraumbezogene Leistungen	214
(1) Der Ausweis in der Bilanz	214

	Seite
(2) Abgrenzung der Bilanzposten "Rechnungsabgrenzungen" und "Anzahlungen"	216
(3) Zeitraumbezogene Leistungen am Beispiel des Darlehensvertrags	217
cc) Dem Leistungsstand entsprechende Zahlungen	220
b) Die durch die Anzahlungen erhaltenen Zinsvorteile	221
aa) Die Auffassung Brengs	221
(1) Die Abgrenzungspflicht für die erhaltenen Anzahlungsvorteile	221
(a) Auftrag mit Zinsvereinbarung	221
(b) Auftrag ohne Zinsvereinbarung	222
(2) Die Bewertung des Anzahlungsvorteils	222
bb) Stellungnahme	223
2. Die Vorauszahlung als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung	223
III. Die Bilanzierung geleisteter Anzahlungen	226
1. Die Zahlung als Vorleistung auf schwebende Geschäfte	226
a) Die Zahlung bei zeitraumbezogenen Leistungen	226
b) Vorauszahlung bei nicht zeitraumbezogener Leistung	227
2. Die Behandlung der Zahlung als Anschaffung eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsguts	228
a) Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden	228
b) Zuschüsse für die Erlangung von Lieferungs- und Nutzungsrechten	229
4. Kapitel Aufwendungen im Rahmen schwebender Geschäfte	231
1. Abschnitt Der Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte	231
2. Abschnitt Aufwendungen zum Erwerb und zur Schaffung schwebender Geschäfte	233
I. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Abschluß schwebender Geschäfte	233
1. Die Aktivierung der Aufwendungen	233
a) unter dem Gesichtspunkt der aktiven Rechnungsabgrenzung	233
b) unter dem Gesichtspunkt der Herstellungs- oder Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter	234

	Seite
2. Die Provisionsverbindlichkeit beim Geschäfts- herren	238
a) Der Zusammenhang des Zeitpunkts der Passi- vierung der Provisionsverbindlichkeit mit dem Zeitpunkt der Aktivierung der Provisions- forderung des Handelsvertreters?	238
b) Der Zeitpunkt der Passivierung	239
c) Gezahlte Provisionen für am Bilanzstichtag noch schwebende Geschäfte	241
II. Der entgeltliche Erwerb von Rechten aus schwebenden Geschäften	243
1. Die Aktivierung der erworbenen Rechte aus schwe- benden Geschäften	244
a) die entgeltlich erworbenen Rechte als Be- standteil des Geschäftswerts?	244
b) die entgeltlich erworbenen Rechte als selb- ständig bewertbare Wirtschaftsgüter?	245
aa) Die Auffassung des BFH im Urteil vom 9.7.1958 (BStBl 1958 III, 416)	245
bb) Die Auffassung des FG Münster vom 23.3.1961 (EFG 1961, 393)	246
cc) Stellungnahme	246
2. Die Abschreibung der Anschaffungskosten	248
a) Verträge, die sich in einem einmaligen Lei- stungsaustausch erschöpfen	248
b) Dauerschuldverhältnisse	249
3. Abschnitt Aufwendungen zur Erfüllung schwebender Ge- schäfte	250
I. Beschaffungskosten (Anschaffungs- bzw. Herstellungs- kosten)	250
II. Vertriebskosten	250
1. Allgemeines	251
2. Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen	251
a) Die Aktivierung unter dem Gesichtspunkt der Herstellungskosten	252
aa) Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen als Teil der Vertriebskosten	252
bb) § 153 II AktG als uneingeschränktes Akti- vierungsverbot für Vertriebskosten?	253
b) Aktivierung unter dem Gesichtspunkt der ak- tiven Rechnungsabgrenzung	254
aa) vor Inkrafttreten des AktG 1965	254
bb) nach Inkrafttreten des AktG 1965	259

	Seite
c) Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen als sonstiges Wirtschaftsgut?	259
d) Die Umsatzsteuer auf Anzahlung als Teil der Anzahlung im Rahmen schwebender Geschäfte?	261
e) Aktivierung unter dem Gesichtspunkt der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte	264
f) Die Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen nach dem UStG 1980	264
III. Aufwendungen im Rahmen von Miet- und Pachtverträgen	265
1. Instandhaltungsaufwendungen beim Vermieter/Verpächter	265
2. Instandhaltungsaufwendungen beim Mieter/Pächter	265
IV. Aufwendungen im Rahmen von Dienstverträgen	267
V. Aufwendungen im Rahmen von Kaufverträgen	268
1. Beim Verkäufer	268
2. Beim Käufer	269
VI. Aufwendungen im Rahmen von Werkverträgen	269
5. Kapitel Die Gewinnverwirklichung aus schwebenden Geschäften	270
1. Abschnitt Allgemeine Grundsätze der Gewinnverwirklichung	271
I. Die Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	271
II. Die Maßgeblichkeit der Umstände des Einzelfalls	271
III. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	272
1. Allgemeines	272
2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise am Beispiel	274
a) des Eigentumsvorbehaltsverkaufs	274
b) des Grundstückskaufvertrags	275
2. Abschnitt Der Eintritt der Gewinnrealisation	276
I. Die Gewinnrealisation bei Liefergeschäften	276
1. Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	276
2. Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	277
II. Gewinnrealisierung bei der Erbringung von Leistungen	278
3. Abschnitt Der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung aus schwebenden Geschäften	279
I. Der Zeitpunkt des Vertragsschlusses	279
II. Der Zeitpunkt der Leistungsbereitschaft	279
III. Der Zeitpunkt der Erbringung und der Abnahme der Leistung	282

	Seite
IV. Der Zeitpunkt des (sonstigen) Gefahrenübergangs	286
1. Der Gefahrenübergang vor der vollständigen Erbringung	286
a) Alle Schuldverhältnisse betreffend: § 324 II BGB	287
b) Gefahrenübergang beim Kaufvertrag	288
c) Gefahrenübergang beim Werkvertrag	290
d) Gefahrenübergang beim Dienstvertrag	290
2. Gefahrenübergang erst nach Erbringung der Leistung	290
V. Der Zeitpunkt der Erteilung der Rechnung	291
VI. Der Zeitpunkt der Entstehung bzw. Fälligkeit der Forderung	294
1. Der Zeitpunkt der Entstehung der Forderung	294
2. Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung	296
VII. Der Zeitpunkt der Bezahlung	296
1. Vorauszahlungen	296
2. Bezahlung nach Durchführung der Lieferung oder Leistung	296
4. Abschnitt Die Gewinnverwirklichung am Beispiel ausgewählter Schuldverhältnisse	300
I. Kaufvertrag	300
1. Allgemeines	300
2. Sonderfälle	301
a) Gewinnrealisierung, wenn die Ware im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht eingekauft bzw. hergestellt worden ist	301
b) Gewinnrealisierung, wenn die Ware im Zeitpunkt des Vertragsschlusses zwar eingekauft, aber noch nicht am Lager ist	301
c) Gewinnrealisierung, wenn die Ware bereits vom Verkäufer mit Versandauftrag an den Kunden eingekauft worden ist	302
d) Gewinnrealisierung, wenn die Ware versandfertig am Lager des Verkäufers liegt	303
II. Tausch	304
III. Werkvertrag	307
1. Gewinnrealisierung, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit dem Besteller noch nicht hergestellt ist	307
2. Gewinnrealisierung, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Vertragsschlusses oder später bereits hergestellt ist	308
3. Herstellung und Abnahme des Werks	308

	Seite
IV. Dienstvertrag	309
1. Allgemeines	309
2. Die Aktivierung der Vergütung	312
a) bei Ärzten	312
b) bei Rechtsanwälten	314
V. Aktivierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters	315
1. Der Provisionsanspruch des Handelsvertreters in handelsrechtlicher Sicht	316
a) Die gesetzliche Regelung	316
b) Abweichende vertragliche Vereinbarungen	316
2. Entwicklungsstadien des Vermittlungsgeschäfts	317
3. Der Zeitpunkt der Ausführung des Geschäfts durch den Handelsvertreter und die Abnahme durch den Geschäftsherrn	318
a) Die Entstehung des Provisionsanspruchs mit Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn (gesetzliche Regelung)	318
aa) Aktivierung des Provisionsanspruchs mit Abschluß und Anzeige des vermittelten Geschäfts	318
bb) Aktivierung des Provisionsanspruchs mit Ausführung des vermittelten Geschäfts	320
cc) Aktivierung des Provisionsanspruchs im Zeitpunkt des Zugangs der Provisionsabrechnung	321
dd) Aktivierung des Provisionsanspruchs mit der Zahlung des Kunden	323
b) Die Entstehung der Provisionsforderung mit Abschluß des Geschäfts	323
c) Die Entstehung der Provisionsforderung mit der Zahlung des Kunden	324
d) Die Entstehung der Provisionsforderung mit der Abrechnung über die zu zahlende Provision	327
e) Die Aktivierung des Provisionsanspruchs bei Übernahme von Zusatzpflichten durch den Handelsvertreter	328
VI. Aktivierung der Provisionen von Versicherungsvertretern	329
1. Abschlußprovision	329
a) Die Sonderregelung des § 92 IV HGB	329
b) Entwicklungsstadien des Vermittlungsgeschäfts	329
c) Die Ausführung des vom Versicherungsvertreter vermittelten Geschäfts	330

	Seite
2. Folgeprovisionen	331
VII. Aktivierung der Gebührenforderung des Maklers	332
VIII. Aktivierung der Forderung der Ein- und Verkaufskommissionäre	333
IX. Gewinnverwirklichung bei Naturalobligationen (Ehemäklerlohn)	333
X. Gewinnrealisierung bei Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungsverträgen (Miete, Pacht, Darlehen)	335
3. Teil Schwebende Geschäfte im Bewertungsrecht	336
1. Abschnitt Die Vermögensaufstellung als statische Vermögensübersicht (Zeitpunktbewertung)	336
2. Abschnitt Schwebende Geschäfte bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	337
I. Der noch unerfüllte Vertrag	337
1. Die grundsätzliche Nichtberücksichtigung noch unerfüllter schwebender Verträge	337
2. Der noch nicht realisierte, drohende Verlust	339
3. Der nicht realisierte Gewinn	339
4. Saldierung nicht realisierter Verluste mit nicht realisierten Gewinnen	341
II. Der teilerfüllte Vertrag	342
1. Die Teilerfüllung durch den Sachleistungsverpflichteten	343
a) Allgemeines	343
b) Forderungen auf Grund halbfertiger Bauten auf fremdem Grund und Boden	344
aa) Die Bewertung als Kapitalforderungen mit dem Nennwert?	344
bb) Die Bewertung mit dem Teilwert	345
(1) Berücksichtigung des anteiligen Gewinns	345
(2) Bewertung zu den Selbstkosten	346
(3) Stellungnahme	347
2. Die Erfüllung durch den Zahlungsverpflichteten	348
III. Aufwendungen im Rahmen schwebender Geschäfte	350
1. Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen	350
2. Die Provisionsverpflichtung des Geschäftsherrn	352
IV. Die vollständige Erfüllung durch den Sachleistungsverpflichteten	353
1. Allgemeines	353

	Seite
2. Die Provisionsforderung des Handelsvertreters	353
a) Die Entstehung des Provisionsanspruchs mit Ausführung des vermittelten Geschäfts	353
b) Abweichende Vereinbarungen	354
(1) Die Entstehung des Provisionsanspruchs mit der Zahlung des Kunden	354
(2) Die Entstehung der Provisionsforderung mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts	355
3. Abschnitt Schwebende Geschäfte beim sonstigen Vermögen	355

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

- Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart 1968
- Ahrens, Dieter Rechnungsabgrenzungsposten nach neuem Aktienrecht, in DB 1968, 273
- Albach, Horst Steuerliche Erleichterungen für betriebliche Maßnahmen der Berufsausbildung? in BB 1974, 1449
- Zur Bilanzierung von Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, in BB 1973, 557
- Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, in StbJb 1970/71, 287
- Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz, in StbJb 1967/68, 305
- Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, in NB 1966, 178
- Ameely, Ludwig Bilanzproblematik bei Ausgleichsansprüchen, in FR 1961, 25
- Arensberg, Max Die Bilanzierung schwebender Geschäfte, Diss. Berlin/Bottrop 1935
- Armbrust, H. Urlaubsverpflichtungen in Bilanzen und Vermögensaufstellungen, in DB 1976, 500
- Urlaubsrückstellungen bei abweichendem Wirtschaftsjahr, in DB 1971, 1031
- Aufermann, Ewald Gewinn- und Verlustrealisation bei Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Bilanzvergleich, in ZfB 1951, 235
- Bader, Hermann Bilanzierung von Provisionsforderungen der Handelsvertreter, in BB 1954, 368
- Bähr, Gottfried/
Munkert, Michael Die Unhaltbarkeit der Argumentation des BFH zur Behandlung künftiger Ausgleichsverpflichtungen gegenüber Handelsvertretern in Handels- und Steuerbilanz, in Wpg 1970, 469
- Bareis, Hans Peter Sind Jahresabschluß- und Beratungsausgaben für das abgelaufene Geschäftsjahr in dessen Schlußbilanz rückstellungsfähig? in Wpg 1973, 285

Barske, Kurt	Bilanzierung schwebender Geschäfte, in NWB F 17a, 485
Baumbach/Duden	Handelsgesetzbuch, 21. Auflage, München 1974
Baumbach/Hueck	GmbH-Gesetz, 13. Auflage, München 1970
Bechmann	Bildung von Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in DB 1954, 94
Bechtel, Wilfried	Zur Frage der Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in FR 1957, 349
Beissner, Heinz	Der unter "Vollkosten" hereingenommene Auftrag und sein Bilanzwert, in DB 1963, 387
Bengs, Paul	Schwebende Geschäfte unter Berücksichtigung der geleisteten und erhaltenen Anzahlungen, in Wpg 1950, 103
Benne, Jürgen	Die Bedeutung von Gewinnerwartungen aus schwebenden Geschäften für die Bewertung der Aktiva und Passiva, in BB 1979, 1653
Bergmann, Walter	Die steuerliche Beurteilung schwebender Geschäfte, in DB 1972, 2367 und 2421
Betriebsprüfungskartei der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf, Köln und Münster	Teil I, Konto: Schwebende Geschäfte
Bieg, Hartmut	Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt 1977 Lassen sich die buchhaltungstechnischen Schwierigkeiten bei der Erfassung schwebender Geschäfte lösen? in Wpg 1977, 113 Wider den Ausschließlichkeitsanspruch der Bewertungsvorschriften bei der Bestimmung des Inhalts der Handelsbilanz, in StuW 1976, 339
Birkholz, Hans	Aktuelle Fragen aus dem Bilanzsteuerrecht, in FR 1974, 206 Anmerkung zum Urteil des BFH vom 19.6.1973, in FR 1973, 529 Gedanken zum Organschaftserlaß 1971, in FR 1971, 545 Rechnungsabgrenzung im Steuerrecht, in BB 1967, 1037

- Birkholz, Hans Zur Rückstellung für den künftigen Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters, in FR 1967, 265
- Zur Aktivierung gezahlter Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in BB 1957, 247
- Bise, Wilhelm Probleme bei der Bildung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, in DB 1975, 2341 und 2395
- Bewertung in der Vermögensaufstellung - Besonderheiten bei Unternehmen mit schlechter Ertragslage sowie bei schwebenden Geschäften, in StbJb 1973/74, 379
- Blencke Steuerlicher Geschäftswert bei Geschäftsübernahme mit Entgelten für die Gewinnaussichten aus schwebenden Verträgen, in DB 1961, 687
- Zur Aktivierung von Umsatzsteuer bei Anzahlungen, in FR 1956, 203
- Nochmals: Zur Aktivierung von Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in FR 1956, 493
- Blom, F. Die Behandlung schwebender Geschäfte in Buchführung und Bilanz, in ZfhF 1932, 250
- Blume, Johannes Zur Behandlung der Forderungen aus halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden im baugewerblichen Betriebsvermögen, in DStR 1967, 23
- Forderungen aus teilfertigen Arbeiten und Kosten bei einheitlichen Feststellungen gem. § 215 (1) und § 215 (2) AO für baugewerbliche Arbeitsgemeinschaften (Argen), in StBp 1967, 278
- Bodarwé, Ernst Bewertung und Darstellung nicht abgerechneter Leistungen bei "langfristiger Fertigung" im Jahresabschluß, in DB 1971, 1973
- Erfüllen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung noch ihre Aufgaben? in Wpg 1966, 668
- Börnstein, Ulrich Zur Bilanzierung halbfertiger Bauten, in DB 1960, 591
- Aktuelle Fragen zur Bilanzierung im Baubetrieb, in
Aktuelle Fragen der Baubetriebsführung, Hrsg. Wirtschaftsvereinigung Bauindustrie e.V., Düsseldorf 1960

- Bordewin, Arno Gesetz zur Änderung des Einkommen-
steuergesetzes, des Körperschaftsteuer-
gesetzes und anderer Gesetze,
in BB 1980, 1033
- Anmerkung zum BdF-Schreiben vom 24.3.1980-
IV B 2 - S 2170 - 32/80, in BB 1980, 503
- Rückstellungen für Kosten des Jahresabschlus-
ses - Überlegungen zum BFH-Urteil vom
20.3.1980, in FR 1980, 351
- Zur Bemessung der Rückstellung für drohende
Verluste aus Lieferverpflichtungen,
in BB 1974, 973
- Brandl, Reiner Aktivierungswahlrecht für Sondereinzelkosten
des Vertriebs in Handels- und Steuerbilanz
bei langfristiger Auftragsfertigung,
in BB 1977, 886
- Breitenbach, Eduard Keine Aktivierung der Umsatzsteuer auf
Anzahlungen, in FR 1980, 16
- Breng, Ernst-Günther Bilanzmäßige Abgrenzung von "Erträgen" aus
erhaltenen Anzahlungen zur Vermeidung un-
realisierter Gewinne, in Wpg 1975, 546
- Brezing, Klaus Rückstellungsfähigkeit von Ausbildungs-
kosten, in DB 1978, 1303
- Nochmals: Zur Rückstellung für schwebende
Ausbildungsverträge, in DB 1980, 896
- Steuerliche Probleme aus dem Personal- und
Sozialbereich, in StbJb 1977/78, 367
- Briese, Ulrich Rückstellungen für drohende Verluste aus
Lieferverpflichtungen, in DB 1974, 2361
- Brodowski, Horst Die Behandlung von Rückstellungen für Han-
delsvertreter, in FR 1970, 347
- Brönner, Herbert Die Besteuerung der Gesellschaften,
13. Auflage, Stuttgart 1974
- Buchwald Anmerkung zum Urteil des BFH vom 4.2.1958
(I 326/56), in FR 1958, 283
- Budde, Wolfgang Dieter/
Laberenz, Bernhard Die Zulässigkeit der Bildung von Rück-
stellungen für Kosten des Jahresabschlusses
in der Steuerbilanz, in Wpg 1976, 97
- Bühler, Ottmar/
Scherpf, Peter Bilanz und Steuer, 6. Auflage, Berlin/
Frankfurt 1957

- Clausen, Uwe Zur Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen (insbesondere Miete, Pacht, Nießbrauch, Lizenzen), in Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, 120
- Claussen, Carsten Peter Sind die Rechnungslegungsvorschriften des AktG 1965 gelungen oder brauchen wir ein staatliches Aktienamt, in AG 1979, 169
- Deon, Georg Besteuerung der Handelsvertreter, 2. Auflage, Herne/Berlin 1969
- Deppe, Hans Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Abgrenzung von Kreditgebühren bei Teilzahlungsbanken, in Wpg 1970, 242
- Diehl, Wolfram Die Bewertung von Devisentermingeschäften für Zwecke der Vermögensaufstellung, in BB 1980, 34
- Die Bilanzierung von Devisentermingeschäften durch Kreditinstitute, in BB 1977, 290
- Ditgen, Peter Rückstellungen für Jahresabschlußkosten, in DB 1974, 646
- Döllerer, Georg Droht eine neue Aktivierungswelle? in BB 1980, 1333
- Anmerkung zum BFH-Urteil vom 20.3.1980 (Az. IV R 89/79), in DStZ 1980, 357
- Zur Bilanzierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in DStZ 1980, 99
- Rückstellungen in der Bilanz - Abkehr von der dynamischen Bilanz, in DStR 1979, 3
- Die Grenzen des Imparitätsprinzips - Bilanzrechtliche Möglichkeiten, künftige Verluste vorwegzunehmen, in StbJb 1977/78, 129
- Grundsätzliches zum Begriff der Rückstellungen, in DStZ A 1975, 291
- Leasing - wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht? in BB 1971, 535
- Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, in BB 1974, 1541
- Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in BB 1969, 501
- Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in BB 1965, 1405

Döllerer, Georg	Die Bedeutung des Begriffs "Wirtschaftsgut" bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, in BB 1965, 326
Duden, Konrad	Die Diskussion über das Konzernrecht, in BB 1957, 1230
Dürichen, Otto	Der Versicherungsvertrag ein schwebender Vertrag? in StuW 1961, 365
Dürschke, Georg	Vermögenssteuergesetz, 4. Auflage, München 1970
Eggert, Horst	Zur Aktivierungspflicht für gezahlte Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in BB 1956, 888
Ehlers, Hans	Die Aktivierung von Provisionsforderungen eines Handelsvertreters, in DB 1963, 1440
Eifler, Günter	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976
Eisele, Helmut	Schwebende Geschäfte in der Ertragsteuerbilanz, in WP 1954, 325
Eisenblätter	Zur Frage der Bilanzierung schwebender Geschäfte im Einkommensteuerrecht, in DStZ 1942, 602
Eisenblätter/Wehr	Die Bilanzierung schwebender Geschäfte im Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der DM-Eröffnungsbilanz, in StWa 1951, 110
el	Voller Ausweis oder Abgrenzung nicht verwirklichter Verluste? in DB 1958, 1404
Engel	Aktivierung von Aufwendungen des Handelsvertreters? in BB 1954, 460
Erler	Die Behandlung schwebender Rechtsgeschäfte bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, in DStZ 1927, 112
Everding, Karl	Zum Begriff des Wirtschaftsguts und zur Rechnungsabgrenzung, in StuW 1959, 170
Falkenroth, Günther	Verluste aus schwebenden Geschäften, in BB 1958, 37
	Abnahme der Leistung als Voraussetzungserfordernis der Gewinnverwirklichung, in DB 1957, 1207
	Rückstellung für Verlust aus schwebendem Vertrag durch Kündigungsschutzgesetz, in DB 1953, 1044

- Falkenroth, Günther Absetzung auf Halb- und Fertigfabrikate, in BB 1953, 974
- Auswirkungen fixer Kosten für die steuerliche Erfolgsbilanz, in StuW 1950, 457
- Falterbaum, Hermann Bilanzierung halbfertiger Bauten, in BBK F 13, 615
- Fasold, Rudolf W. Rückstellungen: Tendenzwende oder Mißverständnis? in DB 1975, 1576
- Zur Rückstellungsfähigkeit von Abschlußkosten vor Durchführung der Abschlußarbeiten, in DB 1973, 400
- Neue Regelungen zur körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft, in AG 1972, 61
- Fasselt, Theo Ertragsrealisierung und Forderungsbewertung im Ratenkreditgeschäft, in Wpg 1976, 601 und 629
- Zur Frage der Gebührenabgrenzung im Teilzahlungsgeschäft, in DB 1967, 261
- Fehrenbach, Josef Das Wahlrecht des Gewinnausweises bei halbfertigen Bauten, in FR 1958, 220
- Bilanzansätze von fertigen und nicht fertigen Arbeiten im Baugewerbe, FR 1957, 412
- Felix Zur Bewertung von Forderungen aus halbfertigen Bauten in der Vermögensteuer, in StBp 1962, 273
- Fervers, Paul Anmerkung zum Urteil des BFH vom 21.4.1959 (I 129/58), in FR 1960, 44
- Feuerbaum, Ernst Das Rechnungswesen in einem Unternehmen des Großanlagenbaues (II), in DB 1978, 1041
- Steuerliche Erfahrungen im In- und Ausland beim Anlagengeschäft sowie bei Ingenieurleistung, in DB 1968, 1501
- Fichtelmann, Helmar Zur steuerlichen Beurteilung der Beteiligung ausgeschiedener Gesellschafter am Ergebnis schwebender Geschäfte nach § 740 BGB, in DB 1969, 1318
- Fischer, Kurt Zur Rückstellung für schwebende Ausbildungsverträge, in DB 1980, 169
- Steuerrechtliche Fragen zur Rückstellung für drohende Verluste bei langfristiger Werkherstellung, in DB 1973, 1815
- Fischer, Otfried StRK-Anm. EStG § 5 Bil R 7

Fleege-Althoff, Fritz	Die notleidende Unternehmung, Stuttgart 1930
Flume, Werner	Rückstellungen in der Bilanz - Eine Buchbesprechung, in DB 1961, 211
Forster, Karl-Heinz	Keine Aktivierbarkeit der auf Anzahlungen entrichteten Mehrwertsteuer? in AG 1980, 19 Rückstellungen für Verluste aus schweren Geschäften, in Wpg 1971, 393
Frank, Erich	Handelsrechtliche, steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Fragen bei Verbuchung und Bilanzierung schwebender Geschäfte, in Der praktische Betriebswirt 1931, 571
Freericks, W.	Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln 1976
Friederich, Hartmut	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Düsseldorf 1976
Friederichs, Rolf	Die Erfolge aus schwebenden Geschäften und der Geschäftswert bei Auseinandersetzungen mit Personengesellschaftern, Diss. Köln 1966
Friedrich, Werner	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 8.7.1964, in BB 1964, 1289 Die Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot? in BB 1958, 921
Frieseke, Kuno	Steuerrechtliche Bedeutung des Ausgleichsanspruchs der Handelsvertreter, in DB 1962, 8
Früchtnicht, Hans	Zulässigkeit von Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in Wpg 1976, 656 Zulässigkeit von Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in Wpg 1972, 11 Rückstellungen für den Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter, in Wpg 1968, 207 Rückstellungen für den Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter, in Wpg 1967, 234 Rückstellungen für den Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter, in Wpg 1955, 183
Gail, Winfried	Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, in Wpg 1969, 273 Bilanzierung des Geschäftswerts, in BBK F 13, 1707

Gansmüller, Helmut	StRK-Anm. EStG § 5 Rückst. R 3
Gantenberg	Provisionen im werbenden Zeitschriftenhandel und Bewertung der Belieferungsrechte, in DB 1958, 409
Gassner, Bruno	Rückstellungen für künftig anfallende Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in DB 1968, 1645
Gassner, Bruno/ Lempenau, Gerhard	Ausgewählte bilanzsteuerliche Fragen, in DStZ A 1974, 134
Gebhard, Joseph	Gewinnverwirklichung bei Aktienbewegungen, in DStZ 1942, 513
	Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, in DStZ 1936, 1179
	Die bilanzmäßige Behandlung schwebender Geschäfte, in DStZ 1930, 165
Geis, Ivo	Rückstellungsfähigkeit von Ausbildungskosten? in DB 1978, 409
Geissler	Zur Frage der Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in FR 1957, 349
George, Heinz	Bilanzierung schwebender Geschäfte, in BBK F 13, 2169
Gerlt, Helmut	Die schwebenden Geschäfte im Bilanzsteuerrecht, Diss. Münster 1963
Gerstner, Paul	Bilanz-Analyse, 10. Auflage, Berlin 1933
Geßler, Ernst	Die dynamische Bilanz als Führungsinstrument im Konzern, in ZfbF 1966, 569
Geßler, Ernst/ Hefermehl, Wolfgang/ Erhardt, Ulrich/ Kropff, Bruno	Aktiengesetz, München 1973 (zitiert: Kropff)
gg	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, in FR 1974, 111
Gnam, Arnulf	Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Freiburg 1960 ff
Götza, Fritz	Keine Rückstellung für Jahresabschluß- und Beratungskosten, in Stbg 1973, 39
Götzen, Gerhard	Die Behandlung von realisierten und unrealisierten Gewinnen und Verlusten in der Bilanz und die sich hierbei ergebende Problematik unter besonderer Berücksichtigung der Höhe und des Zeitpunkts des Ausweises, Diss. Frankfurt 1963

- Gold, Ernst-Adolf Wann entsteht ein Debitor in der Bilanz?
in ZfhF 1932, 393
- Gottschalk, Hans-Joachim Der Grundsatz der periodengerechten Gewinn-
abgrenzung im Steuerrecht, Diss. Münster 1972
- Gottschling, H. Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.11.1957
(I 163/56), in GmbH-Rundschau 1958, 113
- Grass, Adolf Wandlungen im Bilanzsteuerrecht,
in StuW 1969, 605
- Grieger, Rudolf Die körperschaftsteuerliche und gewerbe-
steuerliche Behandlung der Organshaft
in der Rechtsprechung des Bundesfinanz-
hofs seit 1955, in WM Sonderbeilage
Nr. 6/1965
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 25.9.1962
(I 253/60), in BB 1963, 339
- Die Gewinnverwirklichung bei Tausch und
tauschähnlichen Vorgängen, insbesondere
beim Tausch von Anteilsrechten an Kapi-
talgesellschaften, in DStZ A 1959, 33
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 12.5.1959,
in BB 1959, 842
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.5.1958,
in BB 1958, 799
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.11.1957
(I 163/56), in DStZ A 1958, 54
- Groener, J. L. Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung,
Detmold 1950
- Groh, Manfred Künftige Verluste in der Handels- und Steuer-
bilanz, zugleich ein Beitrag zur Teilwert-
diskussion, in StuW 1976, 32
- Grützner, Dieter Bilanzierung halbfertiger Bauten,
in BBK F 13, 1875
- Gürsching, Lorenz/
Stenger, Alfons Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögen-
steuergesetz, 6.Auflage, Köln 1953/75
- H. Entstehung und Aktivierung von Forderungen
Gewerbetreibender und Angehöriger der freien
Berufe im allgemeinen und von Maklercourtage-
ansprüchen im besonderen, in StBp 1966, 233
- Haas, Gerhard/
Oechsner, Lothar Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuer-
recht, Band II, Wiesbaden 1958

Hamel, Winfried	Erhöhung der Bilanzaussage durch Bilanzierung synallagmatischer Verträge? in StuW 1977, 223
Harrmann, Alfred	Prüfung der Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften, in BBK F 28, 551
Hartung, Hans	Gewinnrealisierung nach den §§ 5 und 6 EStG bei unbarem Verkauf, in StuW 1954, 217
Hartz	Zur bilanzmäßigen Behandlung der Ausgleichszahlung an den Handelsvertreter, in DB 1958, 408
Hass	Recht und Rechnungswesen, Wien 1949
Hedemann, Wolfgang	Zur Aktivierung der Abschlußprovisionen bei Versicherungsvertretern, in VersW 1967, 85
Heinen, Edmund	Handelsbilanzen, 7. Auflage, Wiesbaden 1974
Heinicke	Zur Frage der Bewertung der Forderungen aus halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden in den Vermögensaufstellungen der gewerblichen Bauunternehmen, in StBp 1962, 212 Zur Frage der Bewertung von halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden, in StBp 1961, 226
Heinrich, H.	Rückstellungen für Steuerberatungs-, Abschluß- und Prüfungskosten, in DB 1962, 1549
Heissmann, Ernst	Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters und Pensionszusage, in DB 1967, 395 Pensionsanspruch und Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter, in DStZ A 1966, 345 Zur Rückstellungsfähigkeit von Sozialverpflichtungen, in StuW 1961, 575
Heitmann, Helmut	Rückstellungen für den Ausgleichsanspruch und den Pensionsanspruch des Handelsvertreters, in BB 1966, 1305
Helpenstein, Franz	Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932
Hennsler, Paul	Bilanzierung von Anwartschaften, in DStR 1973, 711
Herrmann/Heuer	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18. Auflage, Köln-Marienburg 1977 ff

- Herschel, W./Beine, R./
Buchwald, F. Handbuch zum Recht des Handelsvertreters,
Köln 1954
- Heuer, Gerhard Rückstellungen des Mieters für Instandhal-
tung und Veräußerung des Grundstücks,
in FR 1973, 101
- Aktivierungszeitpunkt für den Ausgleichs-
anspruch eines Handelsvertreters,
in DB 1963, 1738
- Zur Aktivierung der Provisionsforderung
eines Handelsvertreters, in FR 1959, 578
- Zeitpunkt des Ausweises von Verlusten bei
Dauerschuldverhältnissen, in FR 1957, 393
- Bilanzierungsfragen bei Handelsvertretern,
in FR 1956, 483
- Hild, Dieter Zur Bilanzierung warenrückgabebedingter
Forderungen, in Wpg 1972, 117
- Hilkert, Otto/
Krause, Wolfgang Controllingprobleme im langfristigen An-
lagengeschäft (II), in DB 1978, 1653
- Hintzen, Lothar und
Sigrid Die Rückstellung für Ausgleichsansprüche
der Handelsvertreter (§ 89 b HGB) in der
neueren Rechtsentwicklung,
in DB 1978, 2037 und 2087
- Hirt Nichtabgerechnete Leistungen, in:
F. Kötter, ABC des Bilanzsteuerrechts,
2. Auflage, Herne/Berlin 1972, S. 286
- Hirte, Erich Was bedeutet Stichtagsprinzip? DB 1975, 522
- Die Bewertung langfristiger Rückstellungen,
in DB 1971, 1313
- Hofbauer, Max A. Sind Rückstellungen für die Kosten der Auf-
stellung und der Prüfung des Jahresabschlus-
ses unzulässig? in DStR 1974, 99
- Hoffmann, Erich O. Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.11.1957,
in BB 1958, 332
- Welchem Wirtschaftsjahr der Obergesellschaft
ist ein Verlust der Untergesellschaft mit
einem von ihr abweichenden Wirtschaftsjahr
zuzurechnen? in BB 1956, 266
- Hoffmann, Fritz Anmerkung zum Urteil des BFH vom 16.9.1970
(I R 184/67), in BB 1971, 384
- Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in
der Rechtsprechung, in StuW 1969, 258

Hoffmann, Fritz

Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in StuW 1968, 314

Rückstellungen für die Verpflichtung zur Wiederauffüllung ausgebeuteter Kiesgruben, in DB 1965, 943

Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in StuW 1963, 273

Die Gewinnverwirklichung bei gewerblichen Betrieben in der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in DSTz A 1962, 106

Bilanzierungsprobleme in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in StuW 1961, 137

Der Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in StuW 1960, 137

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 21.4.1959, in FR 1960, 43

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 17.3.1959, in FR 1959, 400

Die entgeltlich erworbenen Rechte aus schwebenden Verträgen und der Geschäftswert, in DB 1959, 29

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 4.2.1958 (I 326/56), in FR 1958, 282

Die bilanzmäßige Behandlung der auf Anzahlungen geleisteten Umsatzsteuer, in NB 1958, 147

Bilanzierungsfragen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in StuW 1957, 739

Zur Bilanzierung der Provisionsforderungen des Handelsvertreters, in FR 1957, 441

Das schwebende Geschäft, in NB 1957, 106

Der Geschäftswert im Rahmen der Umwandlungen von Unternehmungen, in NB 1957, 4

Zur Bilanzierung der Provisionsforderung des Handelsvertreters, in FR 1956, 185

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.9.1955, in FR 1956, 42

- Hoffmann, Fritz Die Provisionsforderung des Vermittlungsagenten in der Rechtsprechung des BFH, in FR 1954, 371
- Anmerkung zum Urteil des OFH vom 13.1.1950 (IV 62/49), in FR 1950, 89
- Holling, Werner Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer bei Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter, in BB 1957, 434
- Die Aktivierung von Provisionsforderungen und Aufwendungen für schwebende Rechtsgeschäfte der Handelsvertreter, in DB 1954, 521
- Holtmeier, Gerhard Die Organtheorie im System des Rechts und ihre aktuellen Probleme, Köln 1959
- Horn, Max Von welchen Kosten ist bei der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auszugehen? in Wpg 1974, 317
- hs Bilanzierung schwebender Geschäfte, in FR 1958, 71
- Ist die auf vereinnahmte Anzahlungen entrichtete Umsatzsteuer zu aktivieren? in FR 1956, 44
- Hüttemann, Ulrich Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970
- Huppertz, W. Zur Behandlung der schwebenden Geschäfte im Rechnungswesen der Unternehmen und bei der externen Abschlußprüfung, in Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 1978, S. 98
- Husemann, Karl-Heinz Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Düsseldorf 1970
- Jacobs, Otto H. Stellen die aktienrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar? in Wpg 1972, 173
- Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971
- Jung, A. Die Problematik der Aktivierung einer Ausgleichszahlung an Handelsvertreter in der Steuerbilanz, in DStR 1967, 596
- Kaatz Zur Gewinnverwirklichung bei schwebenden Geschäften, in FR 1957, 479
- Kajet, Joachim Lieferkontrakte und Importwaren-Abschlag, in DB 1965, 194

Kajet, Joachim	Die Behandlung schwebender Importgeschäfte nach § 51 EStG, in DB 1965, Beilage Nr. 11
Kammann, Evert	Die Bedeutung von Imparitätsprinzip und wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Rückstellungsbildung - Grundfragen der Handelsbilanzkonzeption aus der Perspektive der Jahresabschlußkostenurteile des FG Münster vom 23.2.1979 und des BFH vom 20.3.1980, in DStR 1980, 400 Rückstellungen für Jahresabschlußkosten, in DStR 1979, 310 "Bilanzansatzwahlrechte" in der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 EStG, in StuW 1978, 108
Kerwer, Heinrich	Buchhaltung und Bilanz im französischen Handels- und Steuerrecht, in Der praktische Betriebswirt 1933, 307
Kestler, Karl-Heinz	Vorausbezahlte Versicherungsbeiträge bei der Einkommensteuer - eine Erwiderung -, in Wpg 1971, 565
Klauss, Peter	Pensionsgeschäfte der Kreditinstitute, in Die Bankinformation Nr. 6/1979, S. 25
Klein, G.	Neue Probleme der Verlustrückstellung, in StB 1974, 212
Klein, Theodor	Die Aufwertung und das Realisationsprinzip, in DB 1970, 1745
Klein, Walter	Die Rechnungsabgrenzung nach dem Aktiengesetz in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in BB 1969, 908
Kleinmann, A.	Ertragsteuerliche Behandlung der schwebenden Geschäfte, in StWK Gr. 4, 1265
Kleinsorge, Wilhelm	Lieferkontrakte und Importwarenabschlag, in DB 1965, 454
Klempt/Winter	Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (§ 7 a KStG), in StBp 1970, 49
Klempt, Walter	StRK-Anm. EStG § 5 Rückst. R 29
Klöne, Herbert	Die steuerliche Problematik der Bildung von Rückstellungen für Instandhaltungskosten durch den Vermieter, in Wpg 1971, 327
Knebel, Rudolf	Die Rückstellungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz betrachtet vom Standpunkt der statischen und der dynamischen Bilanzauffassung, Diss. Frankfurt 1959

Knoppe, Helmut	StRK-Anm. EStG § 5 R 337
Kobs, Erwin	Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 2. Auflage, Herne/Berlin 1968
Koch, Helmut	Die Problematik des Niederstwertprinzips, in Wpg 1957, 1 und 31 und 60
Koeppel, Wilhelm	Die Behandlung schwebender Geschäfte in der Einkommen- und Körperschaftsteuer, in Bank-Archiv 1926/27, 245
Kohlenbach, Karl	Zur Organschaftsbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht, in GmbH-Rundschau 1959, 249
Kormann, Berthold	Bilanzrechtliche Thesen zur Aktienrechtsreform 1965, in DB 1966, 1777
Kottke, Klaus	Vorfinanzierung der Einkommensteuer durch unrichtige Bewertung von Forderungen? in BB 1953, 762
Krah	Steuerliche Besonderheiten bei schwebenden Geschäften, in DStR 1959, 459
Krapp, F.J.	Nochmals: Passivierung von Urlaubsverpflichtungen bei abweichendem Wirtschaftsjahr, in FR 1980, 429
Krause, Wolfgang/ Schmidt, Bernhard	Aktienrechtliche und ertragsteuerliche Erzeugnis-Bewertung bei langfristiger Fertigung, in DB 1972, 689
Kresse, Werner	Die neue Handelsbilanz, Stuttgart 1966
Kretzschmar, Karl	Vorfinanzierung der Einkommensteuer durch unrichtige Bewertung von Forderungen? in BB 1954, 708
Krill, Edgar	Die Bilanzierung der Fertigerzeugnisse, Halberzeugnisse und halbfertigen Arbeiten, in NWB F 17a, 353
Krollmann, Heinz	Abzinsung unverzinslicher Darlehn für die Anmietung von Arbeitnehmerwohnungen, in DB 1964, 1137
Krüger, Rudolf	Die Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse bei der Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Düsseldorf 1961
Kücken, Norbert	Notwendigkeit und Möglichkeiten einer Bilanzierungshilfe durch Erzeugnisbewertung bei langfristiger Fertigung, in DB 1974, 1969

- Kücken, Norbert Ausweis und Bewertung von Urlaubsrückstellungen, in DB 1978, 1467 und 1516
- Kühn, Rolf Nochmals: Bewertung der halbfertigen Arbeiten auf fremdem Grund und Boden in der Ertragsteuerbilanz und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, in StBp 1969, 250
- Die Umsatzsteuer als Wirtschaftsgut, in BB 1958, 1016
- Küstner, Wolfram Neufassung des § 89 b Abs. 3 HGB bei alters- oder krankheitsbedingter Eigenkündigung des Handelsvertreters, in BB 1976, 630
- Kummer, Herbert Der Betriebsbestehenswert unter besonderer Berücksichtigung des Verlagswerts und des Verlagsrechts, in DStZ 1939, 85
- Kupsch, Peter Zur Behandlung rückständiger Urlaubsanprüche in der Steuerbilanz, in FR 1976, 346
- Zur Bewertung der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Liefergeschäften, in DB 1975, 941
- Labus, Otto Anmerkung zum Urteil des BFH vom 26.5.1971 (IV R 58/70), in BB 1971, 1352
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 24.6.1969, in BB 1969, 1029
- Anmerkung zum Urteil des BGH vom 11.7.1966 (II ZR 134/65), in BB 1966, 915
- Rückstellungen für Jubiläumsszuwendungen, Weihnachtsgratifikationen und Urlaubsgeld, in BB 1963, 296
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 20.9.1960 (I 83/60), in BB 1960, 1234
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.5.1958, in BB 1958, 799
- Längsfeld, H. Bewertung unverzinslicher Wohnungsbaudarlehen, in DB 1963, 255
- Leffson, Ulrich Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Auflage, Düsseldorf 1970
- Lehmann, M. R. Die Quintessenz der Bilanztheorie, in ZfB 1955, 537
- Leitner, Friedrich Bilanztechnik und Bilanzkritik, 8./9. Auflage, Berlin/Leipzig 1929

- Lempenau, Gerhard Rückstellungen für Ausbildungskosten?
in FR 1980, 182
- Aktuelle bilanzrechtliche Fragen aus der
Sicht des Stichtagsprinzips,
in StbJb 1978/79, 149
- Lenz Steuerliche Fragen zur Gewinnverwirklichung,
in StWa 1959, 224
- Littmann, Eberhard Das Einkommensteuerrecht, 10.Auflage,
Stuttgart 1972
- Rückstellungen im Spiegel der Rechtsprechung
des BFH, in Inf 1974, 169 und 193
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 16.9.1970
(I R 184/67), in DStR 1971, 124
- Die Substanzerhaltungspflicht des Pächters
beim bilanzierenden Pächter und Verpächter,
in FR 1966, 227
- Der schwebende Vertrag in der Steuerbilanz
des Kaufmanns, in DStZ A 1963, 177 und 344
- Zur Aktivierungspflicht des Ausgleichsan-
spruchs des Handelsvertreters nach § 89b HGB,
in Inf A 1962, 473
- Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der
steuerlichen Behandlung von Ausgleichsan-
sprüchen der Handelsvertreter,
in BB 1959, 446
- Littmann, Eberhard/
Förger, Karl Rückstellungen in Ertragsteuerbilanzen und
bei der Einheitsbewertung des Betriebsver-
mögens, Stuttgart 1964
- Löhde Betriebswirtschaftliche Rundschau und Archiv
für Revisions- und Treuhandwesen 1929, 200
- Loewer, Albrecht Zur Frage der Gewinnverwirklichung bei der
Veräußerung zum Umsatz bestimmter Güter,
in StuW 1952, 765
- Lohmeyer, Heinz Zur Bilanzierung schwebender Geschäfte,
in DStR 1975, 651
- Die Bilanzierung schwebender Geschäfte,
in DStZ A 1969, 379.
- Ludewig, Rainer Bildung von Rückstellungen für drohende
Verluste aus dem Auftragsbestand,
in DB 1974, 101
- Ludwig, H./Kamp, J. Verluste aus Warenkontrakten in der Steuer-
bilanz, in DB 1951, 727

- Luik, Hans Bilanzierung von Ausgleichsansprüchen nach
§ 89b HGB beim Unternehmer,
in StBp 1966, 275
- Maaßen, Kurt Das "umgekehrte" Imparitätsprinzip - ein
neuer Grundsatz steuerlicher Gewinner-
mittlung? in DB 1978, 2041
- Der Teilwert im Steuerrecht, Köln-Marien-
burg 1968 (zitiert: Maaßen)
- Teilwertabschreibung beim Warenlager,
in FR 1965, 220
- Die Aufrechnung von Verlust- und Gewinn-
chancen bei schwebenden Geschäften,
in StBp 1965, 85
- Martin, Hans Günter Die Bilanzierung von Forderungen und
Schulden in der Handels- und Steuerbilanz,
Diss. Frankfurt 1958
- Martin, W. Aktuelle Rechtsmittelverfahren vor den
Steuergerichten, in FR 1968, 139
- Mayer-Wegelin, Eberhard Rückstellungen in der Handels- und Steuer-
bilanz, in DStZ 1980, 265
- Meierkord, Elisabeth Bewertung "halbfertiger Bauten" in der Er-
tragsteuerbilanz und in der Vermögensaufstel-
lung der Baubetriebe, in BB 1965, 1022
- Meilicke, Heinz Der Verpflichtungsüberschuß aus Arbeitsver-
trägen - Weiterer Nichtausweis in den
Bilanzen und Vermögensaufstellungen der
Unternehmen? in DB 1978, 2481
- Neue Rückstellungserfordernisse durch
neue Sozialverpflichtungen, in BB 1951, 845
- Mellerowicz, K. in: Aktiengesetz, Großkommentar, Berlin 1970
- Zur Bilanzierung der Ausgleichsansprüche
von Handelsvertretern, in BB 1959, 150
- Merkert, Hubert Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen - Quelle
von Ergebnisverzerrungen? in DB 1980, 24
- Mies, Josef Zum Rückstellungsbegriff des § 152 II AktG
1965, in FR 1974, 73
- Zur Bilanzierung von Provisionsansprüchen
und Provisionsverpflichtungen aus noch
nicht ausgeführten Geschäften, in FR 1972,
249
- Mittelbach, Rolf Ausweis drohender Verluste aus Kreditver-
trägen bei ungünstigen Kreditkonditionen?
in DB 1969, 407

- Mittelbach, Rolf Bilanzierung schwebender Geschäfte,
in StWK Gr. 3, 1087
- Bewertung verkaufter Wirtschaftsgüter,
in DStZ A 1966, 265
- StRK-Anm. EStG § 5 R 382
- StRK-Anm. EStG § 5 R 371
- StRK-Anm. EStG § 5 R 353
- Der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung
im Baugewerbe, in DStZ A 1957, 375
- Der nicht entnommene Gewinn bei freiberuf-
lich Tätigen, in FR 1955, 182
- Sind beim werbenden Zeitschriftenhandel
Belieferungsrechte zu aktivieren?
in StWa 1954, 73
- Mittmann, Ernst Umsatzsteuer auf Anzahlungen,
in StBp 1980, 109
- Moench, Dietmar Einheitswerte als Maßstab zur Bewertung
von Forderungen, in DStR 1978, 567
- Münzner, Herbert Zur Bilanzierung schwebender Geschäfte,
in RWP-BI 14 Steuerrecht D, (Steuer-)
Bilanz II B 12, Einzelfragen: Schwebende
Geschäfte (zitiert: Münzner RWP-BI)
- Muscheid, Werner Zur Bilanzierung der Ausgleichszahlung
und des Ausgleichsanspruchs nach § 89 b
HGB, in Wpg 1959, 658
- Muser Behandlung des Baukontos in Steuer- und
Handelsbilanz bei Bauunternehmen,
in Inf A 1955, 276
- Mutze, Otto Gewinnverwirklichung und Berücksichtigung
von Risiken bei langfristigen Rücklagen,
in AG 1969, 275
- StRK-Anm. EStG § 5 Akt. R 15
- Grundsatzfragen der Bilanzierung und
Aktienrechtsreform, in Wpg 1965, 169
- Schwebende Geschäfte, in FR 1962, 34
- Aktivierung und Bewertung immaterieller
Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuer-
recht, Berlin 1960 (zitiert: Mutze)
- Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungs-
pflicht, in NB 1959, 5

Nehm, Hartmut	Rückstellungen nach neuem Aktienrecht, in Wpg 1966, 3
Neubeck, Johannes	Umsatzsteuer auf Anzahlungen nach dem Umsatzsteuergesetz 1980: Wie sind die Anzahlungen rechnungstechnisch zu be- handeln? in DB 1980, 985
Neuburger, August/ Gaa, Lothar	Ausgleichsanspruch und Pensionsanspruch des Handelsvertreters, in BB 1968, Beilage 10
Neumann, Lothar	Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Diss. Köln 1964
Nickolay, Heinz O.	Die Bilanzierung von unfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden in der Ertrag- steuerbilanz der Bauunternehmung, in DStR 1976, 271
Niehus	in: Bilanzen in bedeutenden Industriebe- trieben, Hrsg. von der Deutschen Gesell- schaft für Betriebswirtschaft 1973
Niemann, Ursula	Zur steuerrechtlichen Anerkennung von Rückstellungen, in Inst.FSt Heft 113, 1977, 47 f Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht nach gegenwärtigem Recht, in StbJb 1974/75, 259
Nies, Helmut	Die steuerliche Anerkennung der Alterungs- rückstellung in der PKV, in VersW 1976, 911 Rückstellungen für drohende Verluste im Versicherungsgeschäft, in Wpg 1972, 383 Die Verpflichtung aus dem Versicherungs- vertrag, in Wpg 1971, 503 Zur Bilanzierung von negativen Deckungs- rückstellungen bei Versicherungsunternehmen, in StBp 1961, 245
Niethammer, Georg	Halbfertige Bauten bei der Vermögenser- mittlung eines Bauunternehmers, in BB 1968, 903
Nolte, K. H.	Rückstellungen für Steuerberatungs-, Ab- schluß- und Prüfungskosten, in DB 1962, 146
Oeftering	Firmen- und Kundschaftswert von Zeit- schriftenvertriebs-Unternehmungen, in DStZ 1934, 1090
Olbrich, Christian	Zur Frage der steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für Jubiläumsgeld-An- wartschaften, in Wpg 1980, 294

- Oskierski, Wolfgang Organschaftstheorie und Unternehmensbesteuerung, Düsseldorf 1966
- Osthövenner, Claus Nochmals: Abzinsung von Wohnungsbaudarlehen mit Belegungsrecht?
in StBp 1966, 131
- Oswald, Franz Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter? in BB 1978, 1501
- Zum Problem der Rückstellung für Ausgleichsansprüche, in Wpg 1969, 372
- In welchem Zeitpunkt hat der Versicherungsvertreter seine Provisionsforderung zu aktivieren? in StWa 1968, 75
- Außenstände und Vorschüsse bei Freiberuflern, in FR 1957, 470
- Ott, Horst Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung schwebender Verluste gefährdet?
in StBp 1966, 280
- Palandt, Otto Bürgerliches Gesetzbuch, 38. Auflage, München/Berlin 1979
- Passow, Richard Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Band I, Leipzig/Berlin, 1918
- Paulick, Heinz Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung, in FR 1968, 483
- Plate, Horst G. Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, in DStR 1973, 193
- Plückebaum, R. Rückstellungen für Kosten des Jahresabschlusses, in Inf 1973, 245
- Pohlner, K. Bilanzierung schwebender Geschäfte, in BBK F 13, 1061
- Pohmer, Dieter Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation und der Periodenabgrenzung unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsbesteuerung, in Wpg 1957, 551
- Prölss/von der Thüsen/
Ziegler Die versicherungstechnischen Rückstellungen im Steuerrecht, Karlsruhe 1973
- Pünder, Albrecht Die Honorarförderung in der Bilanz des Anwalts, in BB 1961, 522
- Pütz, Heinz Die Rechnungsabgrenzung in der Steuerbilanz, Düsseldorf 1968
- Radau, W. Bilanzmäßige Behandlung von entgeltlich erworbenen Rechten aus schwebenden Verträgen, in Die Steuerberatung 1962, 280

Rahlfs, Jürgen	Ausweis "nichtabgerechneter Bauarbeiten" bei Bau-Aktiengesellschaften, in DB 1969, 2144
Rau, H. G.	Gewinnrealisierung beim Aktientausch, in DB 1967, 794
Raupach, Arndt	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 20.6.1974 (I B 77/73), in BB 1974, 1240
Raupach, Arndt/ Clausen, Uwe	Rückstellungen für drohende Verluste aus Gewinnabführungsverträgen, in BB 1974, 689
Rehm, Hermann	Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2. Auflage, München 1914
Reichel, F.	Bilanzierung schwebender Geschäfte, in Inf 1966, 273
Reichow	Devisentermingeschäfte - ihre Erfassung und Bewertung bei Banken, in DB 1977, 685 ff und 737 ff
Reinhardt, Fritz	Buchführung, Bilanz und Steuern, Berlin 1936
Rettig, Günther	Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, in BB 1973, 369
rh	Steuerliche Behandlung der Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in FR 1955, 376
Richter, Heinz	Zur Bilanzierung von schwebenden Geschäften, in StBp 1967, 280
	Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Verträgen, in DStR 1965, 591
	Bilanzierung von schwebenden Verträgen, in FR 1964, 278
Rieger	Rückstellungen für Prüfungskosten, in BBK F 13, 1851
Risse, Heinz	Bedeutungswandel beim Rückstellungsbe- griff, in BB 1976, 1549
	Anmerkung zur Verfügung der OFD Düsseldorf vom 14.2.1962 - S 2209 A, in BB 1962, 327
	Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Ausgleichsansprüchen der Handelsvertreter, in BB 1958, 1089
	Zur bilanzmäßigen Behandlung der Ausgleichszahlung an den Handelsvertreter, in DB 1958, 408

- Risse, Heinz Zur steuerlichen Beurteilung der Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in BB 1958, 337
- Zur Bildung von Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in BB 1957, 920
- Zum Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter, in BB 1957, 669
- Die Rechtsnatur des Ausgleichsanspruchs der Handelsvertreter und ihre Bedeutung für seine steuerliche Behandlung, in BB 1956, 1135
- Rückstellungen für Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter, in DB 1956, 311
- Zur Rückstellung für Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter, in DB 1955, 461
- Risse, Heinz/
Albach, Horst Keine Rückstellung für künftige Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern? in BB 1970, 27
- Risse, Heinz/
Neuburger Edgar Die bilanzmäßige Behandlung der Ausgleichsentschädigung des Handelsvertreters, in BB 1966, 1445
- Roer, Hans Einfluß des Fertigungsgrads auf die Verlustrückstellung eines schwebenden Geschäfts, in DB 1975, 1381
- Bilanzierung und Vermögensbewertung bei schwebenden Geschäften (Verträgen), in DB 1972, 345
- Rössler/Troll/Langner Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 10. Auflage, München 1975
- Rose, Gerd Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Konzernen, in StbJb 1971/72, 183
- Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in StbJb 1965/66, 245
- Die Berücksichtigung verlustbringender Ergebnisabführungsverträge in den Bilanzen des Organträgers, in DB 1960, 1164
- Rosenau, Heinz Schwebende Geschäfte der Unternehmer im Steuerrecht, in BB 1973, 329
- Schwebende Geschäfte der Unternehmer im Steuerrecht, in BB 1972, 167
- Rudolph, Karl Nochmals: Rückstellungen für Jahresabschlußkosten, in DB 1979, 1527

Rudolph, Karl	Keine Rückstellung für Abschlußprüfungs- kosten? in DB 1978, 1101
Runge, Berndt	Zur Zulässigkeit von Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten, in DStZ A 1973, 173
Saage, Gustav	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus der Sicht des neuen Aktienrechts, in NB 1967, Heft 2, Seite 1
Sauer, Klaus Peter	Probleme bei Pensionsgeschäften von Kredit- instituten im Hinblick auf § 19 III KWG, in Wpg 1979, 249
Schäfer, Wolf	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen, Düsseldorf 1971
Scheidle, Helmut/ Scheidle, Günther	Zur bilanziellen Behandlung von Ausbildungs- verträgen, in BB 1980, 719
Scherpf, Peter	Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Köln 1967
von Scheurl, Albrecht	Die Rückstellung für Abschluß- und Prü- fungskosten, in BB 1964, 125
Schindele, Wilhelm	Bilanzierung verlustbringender Artikel, in BB 1953, 947 Betrachtungen zu der Frage der Anwendung handelsrechtlicher Grundsätze bei der steuerlichen Bilanzierung, insbesondere des Vorratsvermögens, in StBp 1961, 250
Schlegelberger	Handelsgesetzbuch, 5. Auflage, München 1973
Schlemmermeyer, Harald	Die Bewertung halbfertiger Bauten auf frem- dem Grund und Boden in der Steuerbilanz und in der Vermögensaufstellung, in StBp 1966, 278
Schmalenbach, Eugen	Dynamische Bilanz, 13. Auflage, Köln/ Opladen 1962
Schmidt, Johann	Bewertung unfertiger Erzeugnisse, in DB 1977, 1068
Schmidt, Ludwig	Die gesetzliche Regelung der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, in StuW 1969, 441 Besonderheiten bei der steuerlichen Behand- lung des Handelsvertreters, in RWP-BI 14 Steuer-R D Handelsvertreter I (zitiert: Schmidt RWP-BI)
Schmidt, Ludwig/ Steppert, Helmut	Die Organschaft, 2. Auflage, Herne/Berlin 1974

- Schmidt, Wilfried/
Meyer, Volker Bilanzausweis der Leistungen bei lang-
fristiger Fertigung, in DB 1975, 68
und 118
- Schneider, Dieter Betriebswirtschaftliche Folgen der Um-
satzsteuer auf Anzahlungen,
in BB 1980, 273
- Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungs-
fähiger Betrag, in Wpg 1971, 607
- Eine Reform der steuerlichen Gewinner-
mittlung? in StuW 1971, 326
- Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels-
und Steuerbilanz, in DB 1970, 1697
- Schneider, Hilmar Zur steuerlichen Beurteilung der Alte-
rungsrückstellungen in den Bilanzen der
KrankenVU, in VersW 1976, 213
- Schneider, Kurt Bilanzierung schwebender Engagements,
Würzburg 1934
- Schneider, R. Zur Bilanzierung von rückständigen Ur-
laubsansprüchen in der Steuerbilanz,
in FR 1975, 439
- Schönnenbeck, Hermann Die Bilanzbewertung der halbfertigen
Arbeiten auf fremdem Grund und Boden,
in DB 1970, 453
- Auftragsausführung auf fremdem Grund in
ihrer Problematik für die Steuerbilanz
und Vermögensaufstellung der Bauunter-
nehmung, in DB 1964, 1001
- Der unter "Vollkosten" hereingenommene
Auftrag und sein Bilanzwert,
in DB 1963, 142
- Bilanzierung drohender Verluste aus schwe-
benden Geschäften,
in DB 1962, 1281 und 1313
- Die Rückstellung für Jubiläumszuwendun-
gen, in DB 1961, 484
- Die Bedeutung der Risiken im Jahresab-
schluß und Geschäftsbericht,
in DB 1961, 1
- Bilanzierungsfragen schwebender Geschäfte,
in DB 1960, 1133
- Verlustbringende Tatsachen nach dem Bilanz-
stichtag, in BB 1960, 590
- Schröder, G. Rückstellungen in der Bilanz für Aus-
gleichsansprüche der Handelsvertreter?
in BB 1954, 763

Schubert, Martin	Zur Frage der Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in FR 1957, 350 Nochmals: Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in FR 1957, 225
Schütz, Eckhard	Die inhaltliche Abgrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber verwandten Bilanzpositionen, in DB 1958, 29
Schuardt, G.	Betriebsdarlehen zur Studium-Finanzierung, in DB 1961, 487
Schwadorf, Wilhelm	Zur Bewertung von Importwaren, in DB 1955, 998
Sebiger, Heinz	Tendenzen der Rückstellungsbildung, in DStR 1975, 333
Seithel, Rolf	StRK-Anm. EStG § 5 .Akt. R 2 StRK-Anm. EStG § 5 R 268
Siber, Karl	Die Aktivierung von Provisionsforderungen des Handelsvertreters, in BB 1957, 702 Zur Aktivierung der Forderungen von Handelsvertretern und Maklern, in BB 1956, 917
Siegel, Theodor	Unfertige Erzeugnisse, schwebende Leistungsgeschäfte und das Problem der Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in BB 1980, 589 Rückstellungen für drohende Verluste bei Lieferverträgen über vertretbare Sachen, in FR 1979, 480
Sigloch, Heinrich	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 30.3.1977 (II 134/66), in DStZ A 1977, 376
Simon, Veit	Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 4. Auflage 1910
Slomma, Hans	Zur Frage der Bildung von Rückstellungen für Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern, in BB 1978, 492
Söffing, Dieter	Bilanzierung von Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in DStZ 1980, 123
Söffing, Günter	Rückstellungen für Ausbildungskosten? in FR 1980, 183 Rückstellungen für drohende Verluste bei Lieferverträgen über vertretbare Sachen, in FR 1979, 404 Neue Rückstellungsprobleme, in FR 1978, 598 StRK-Anm. EStG § 5 R 502

Sommerfeld, Heinrich	Die Wertansätze in der Inventur, 2. Auflage
Speck, A.	Die Bilanzierung noch nicht abgerechneter Bauten, in WT 1938, 248
Spilger, Hans	Vorfinanzierung der Einkommensteuer durch unrichtige Bewertung von Forderungen? in BB 1954, 707
Spitaler, Armin	Inwieweit sind Verlags- und Belieferungsrechte bewertbare und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter? in FR 1956, 243
Spörlein, Hans	Steuerfragen, in AnwBl 1960, 8
Staehelin	Zur Frage der Bilanzierungsfähigkeit 1932
Stapper, Klaus	Die Bilanzierung schwebender Geschäfte, Diss. München 1964
Stegmaier, H.	Rückstellungen für Jahresabschluß- und Beratungskosten im gleichen Wirtschaftsjahr nicht zulässig, in FR 1973, 213 Die Kostenvorschüsse der steuerberatenden Berufe, in FR 1956, 365
Stenger, A.	Änderung der Rechtsprechung des BFH zur Bewertung von Sachleistungsansprüchen und Sachleistungsverpflichtungen bei Grundstücksveräußerungen, in Inf 1978, 224
Steuck, Heinz-Ludwig	Die Frage der Aktivierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters im Spiegel der Rechtsprechung, in DStR 1964, 99
Stier, Wilfried	Der Zeitpunkt der Aktivierung der Provisionen eines Handelsvertreters, in StuW 1963, 753
Storck, Alfred	Die Zurechnung des Organeinkommens und die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste, in StuW 1976, 217
Streim, Hannes	Rückstellungen für Ausbildungskosten? in FR 1980, 184 Zur Frage der bilanziellen Behandlung von Ausbildungskosten, in Wpg 1979, 493
Stützel	Sicherung der sozialen Marktwirtschaft durch konsequente Ordnungspolitik, in Politische Studien, 29. Jahrgang Heft 241
Suhr, Gerhard	Die Bewertung der halbfertigen Arbeiten auf fremdem Grund und Boden in der Ertragsteuerbilanz und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, in StBp 1969, 198

Suhr, Gerhard	Abzinsung von Wohnungsbaudarlehen mit Belegungsrecht? in StBp 1966, 77
Theis, Jakob	StRK-Anm. EStG § 5 R 471
	Wann muß der Handelsvertreter seine Provisionsforderung aktivieren? in DB 1958, 1255
	Ist der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters rückstellungsfähig? in DB 1957, 1083
	Wann muß der Handelsvertreter seine Provisionsforderung aktivieren? in DB 1957, 759
	Wann muß ein Handelsvertreter seine Provisionsforderung aktivieren? in DB 1956, 830
	Verfeinerung der Abgrenzungsmethoden bei der Gewinnermittlung, in FR 1956, 195
	Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter, in DB 1955, 248
	Zur Frage der Gewinnverwirklichung, in FR 1953, 242
	Verluste aus Warenkontrakten in der Steuerbilanz, in DB 1951, 728
Thiel, Jochen	StRK-Anm. EStG § 4 Gew. Verw. R 23
Thiel, Rudolf	Die körperschaftsteuerliche Organschaft, in StKongrRep 1971, 179
	Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, in StbJb 1969/70, 283
	Die Gewinnverwirklichung beim Tausch, in DB 1958, 1431
	Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen, in DB 1958, 1281
Thiery	Die Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht unverbriefter Forderungen nach deutschem Aktienrecht, Diss. Innsbruck 1969
Thimmel, Klaus	Ausweis und Bewertung von Bauleistungen in der Bilanz, in DB 1968, 181 und 229
Thoma, Gerhard	Zur Frage der Gewinnermittlung bei freiberuflich Tätigen, in FR 1957, 195
Thoma, H.	Bewertung nicht abgerechneter Arbeiten, in BBK F 13, 965

- Thomas, Jürgen Rückstellungen für Kosten der betrieblichen Berufsausbildung, in BB 1977, 85
- Tomfohrde, Klaus Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, Diss. Köln/Düsseldorf 1959
- Topp, Klaus Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in BB 1954, 830
- Troll, Max Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, 2. Auflage, München 1975
- Schwebende Geschäfte bei der Vermögensteuer, in DStZ A 1955, 33
- Trumpler, Hans Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950
- ur Betriebsdarlehen zur Studium-Finanzierung, in DB 1961, 555
- Entgeltlicher Erwerb von Gewinnaussichten bei schwebenden Verträgen, in FR 1961, 231
- Vangerow, Friedrich Zur Aktivierung der Provisionsansprüche der Handelsvertreter, in StuW 1963, 729
- Zur Aktivierung von Provisionsansprüchen der Handelsvertreter, StuW 1957, 553
- Anmerkungen zu den Urteilen des BFH vom 3.7.1956 und 17.7.1956, in StuW 1956, 831
- Zur bilanzmäßigen Behandlung schwebender Anschaffungsgeschäfte, in StuW 1956, 519
- Provisionsansprüche des (Verkaufs-) Agenten, in StuW 1954, 347
- Provisionsverpflichtungen an Vertreter, in StuW 1954, 238
- Veiel, Otto Die Bilanzierung der Provisionsansprüche bei Handelsvertretern, in StuW 1939, 873
- van der Velde, Kurt Noch einmal: Rückstellungen für Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses, in FR 1974, 385
- Begriff "Rückstellung" im Sinne des AktG 1965, in DB 1973, 1373
- Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und in der Steuerbilanz, in FR 1969, 441

- van der Velde, Kurt
Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Liefergeschäften, in DB 1963, 353
- Der gegenwärtige Stand der Behandlung der Rückstellungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, in Wpg 1952, 328
- Die Gewinnverwirklichung im Handels- und Steuerrecht, in Wpg 1950, 488
- Vellguth, Hans Karl
Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Leipzig 1938
- Vogel, Horst
Zur steuerlichen Anerkennung einer Rückstellung für Jahresabschlußkosten, in BB 1977, 836
- Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, in DB 1966, 909
- Zum Verhältnis Handelsrecht - Steuerrecht, in StKongrRep 1963, 117
- Voss, Achim
Nochmals: Einkommensteuerliche Behandlung immaterieller Rechte, in StWa 1965, 174
- Voss, Georg
Rückstellung in der Bilanz für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter, in VersR 1955, 134
- Waldner, Wolfgang
Der Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte, in BB 1961, 400
- Die bilanzmäßige Behandlung der auf Anzahlungen entrichteten Umsatzsteuer, in NB 1959, 50
- Wirtschaftsgut und Rechnungsabgrenzung, in BB 1958, 1051
- Zur bilanzmäßigen Behandlung der Ausgleichszahlung an den Handelsvertreter, in DB 1958, 749
- Kann der Unternehmer eine Rückstellung für Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter bilden? in DB 1958, 113
- Wallenhorst, Rolf
Die Bilanzierung durch Tausch erworbener Grundstücke, in BB 1967, 1447
- von Wallis, Hugo
Die Zurechnung des Organeinkommens beim Organträger, in DStZ A 1975, 81
- Der BFH zu Fragen der periodengerechten Gewinnermittlung, in DStZ A 1968, 185
- Die steuerliche Beurteilung von Ergebnisabführungsverträgen bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in NJW 1963, 1129

von Wallis, Hugo	Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anlagegütern, in FR 1956, 221
Weber, Manfred	Zur Lehre vom Wirtschaftsgut, Berlin 1969
Weingart, K.	Nochmals: Zur Aktivierung von Umsatzsteuer auf Anzahlungen, in FR 1956, 492
Weirich, Siegfried	Zum aktienrechtlichen Rückstellungsbe- griff, in Wpg 1969, 225
Weissensee, Carl	Sind Rückstellungen wegen Überalterns der Belegschaft und für soziale Leistungen in der Zukunft steuerlich zulässig? in DStZ A 1953, 86
Werninger, Gerd	Rückstellungen in der Bilanz, Wiesbaden 1960
Wetzler	Schwebende Verbindlichkeiten und Bilanz- steuerrecht, in ZfB 1925, 341
Wieland, H.	Posten der Rechnungsabgrenzung, in StWK Gr. 3, 1197
Willenbrink, Karl	Zur Frage der Aktivierungspflicht der Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen, in StuW 1959, 161
Winterberg	Nochmals: Ist der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters rückstellungsfähig? in DB 1957, 1139
Wirke, Heinz	Grundsatzfragen zur steuerlichen Behand- lung schwebender Geschäfte bei lang- fristiger Auftragsabwicklung, in DB 1973, 1567
Wöhe, Günter	Bilanzierung und Bilanzpolitik, 2. Auf- lage, München 1972
Wörner, W.	Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Ruinengrundstücken, in BB 1954, 183
Woltmann	Rückstellungen für Preiskalkulation unter Vollkosten, in StBp 1962, 330
Wündisch, Fritz	Zur Problematik des § 7 a KStG, in DB 1971, 884
Zeiger, Karl	Ausgewählte Fragen aus der Besteuerung der Bauwirtschaft, in StK 1970, 259
von Zezschwitz	Gewinnverwirklichung und Tauschvorgänge, in DB 1957, 805
Zitzlaff, Franz	Gewinnverwirklichung bei Bauausführungen, in StuW 1950, 445 Gewinnverwirklichung beim Aktientausch, in StuW 1943, 249

Verfasser anonym

Schwebende Verträge und Bilanzbeurteilung, in NB 1959, 85

1. Teil Begriff, Umfang und Bedeutung schwebender Geschäfte

1. Abschnitt Begriff der schwebenden Geschäfte

I. Im Zivilrecht

Der Begriff "schwebendes Geschäft" entstammt dem Zivilrecht¹. Das bürgerliche Recht und das Handelsrecht erwähnen an einigen Stellen diesen Ausdruck.

Gemäß § 730 II BGB gilt nach Auflösung einer BGB-Gesellschaft für die Beendigung der schwebenden Geschäfte die Gesellschaft als fortbestehend, soweit der Zweck der Auseinandersetzung es erfordert. Der ausgeschiedene BGB-Gesellschafter nimmt an dem Gewinn und dem Verlust teil, welcher sich aus der zur Zeit seines Ausscheidens schwebenden Geschäften ergibt (§ 740 I BGB)². Nach § 740 II BGB kann er Auskunft über den Stand der noch schwebenden Geschäfte verlangen. Die Liquidatoren einer OHG können zur Beendigung schwebender Geschäfte auch neue Geschäfte eingehen (§ 149 HGB)³. Bei Auflösung einer stillen Gesellschaft werden die zur Zeit der Auflösung schwebenden Geschäfte von dem Inhaber des Handelsgeschäfts abgewickelt (§ 340 II HGB). Der stille Gesellschafter nimmt am Gewinn und Verlust teil, der sich aus diesen Geschäften ergibt, und kann Rechenschaft über den Stand der noch schwebenden Geschäfte verlangen.

Trotz des in verschiedenen Gesetzesvorschriften vorkommenden Begriffs wird dieser nicht definiert. Die damit von der Rechtsprechung und dem Schrifttum vorzunehmende Ausfüllung des Begriffs "schwebende Geschäfte" hat sich hierbei an den Vorgängen zwischen Abschluß und Erfüllung eines Vertrags zu orientieren. Durch den Abschluß eines schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts verpflichtet sich jeder Vertragsteil, die versprochene Leistung zu

¹Bergmann DB 72, 2367

²vgl. dazu Gerlt S. 48 ff; Friederichs Die Erfolge aus schwebenden Geschäften und der Geschäftswert bei Auseinandersetzungen mit Personengesellschaften, Diss. Köln 1966; Fichtelmann DB 69, 1318

³vgl. dazu Gerlt S. 21 ff

erbringen. Dieses Verpflichtungsgeschäft bedarf seinerseits der Erfüllung (§ 362 BGB). So geht durch den Abschluß eines Kaufvertrags aufgrund des im Zivilrecht geltenden Abstraktionsprinzips das Eigentum an der Kaufsache noch nicht auf den Käufer über. Es ist vielmehr zur Erfüllung des Kaufvertrags die Übereignung der Kaufsache sowie die Bezahlung des Kaufpreises erforderlich. Erst wenn jeder Vertragspartner seine geschuldete Leistung erbracht hat, ist der Vertrag abgewickelt und damit der Schwebezustand beendet¹.

II. Im Steuerrecht

Der Begriff "schwebende Geschäfte" ist bis heute im Steuerrecht nicht klar umrissen². Dies ist auch deswegen nicht verwunderlich, weil dieser Begriff in den Steuergesetzen nicht auftaucht und damit auch nirgends definiert ist. Erst durch die Reform des Aktienrechts im Jahre 1965 hat das schwebende Geschäft in § 152 VII AktG überhaupt Eingang in das Bilanzrecht gefunden.

Wenn auch die Steuerrechtsprechung sich schon frühzeitig und in einer Vielzahl von Entscheidungen mit Bilanzierungsproblemen schwebender Geschäfte zu befassen hatte, so hat sie dennoch nie eine umfassende Begriffsbestimmung versucht. Vielmehr hat sie entweder den Begriff als stillschweigend anerkannt vorausgesetzt oder sich lediglich auf Teilaspekte beschränkt. Das Schrifttum dagegen hat sich immer wieder darum bemüht, das schwebende Geschäft näher zu umreißen. Dabei ist es jedoch zu erheblich unterschiedlichen Auffassungen gekommen. Streit besteht insbesondere darüber, welche Geschäfte in den Begriff einzubeziehen sind, wann der Schwebezustand eines Geschäfts eintritt und wann er endet.

1. Begriffsklärung

a) Das Geschäft

Unter Geschäften sind nach allgemeinem Sprachgebrauch nur Geschäfte mit Dritten zu verstehen³. Darunter fallen an sich eine Vielzahl

¹Mittelbach StWK Gruppe 3 S. 1087/1088; Bergmann DB 72, 2367

²Der bürgerlich-rechtliche Begriff des schwebenden Geschäfts ist wegen der andersartigen Zielsetzung des Steuerrechts und der dort geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht ohne weiteres übernehmbar.

verschiedenartigster Tätigkeiten. Es besteht jedoch heute weitgehende Übereinstimmung, den Begriff "Geschäft" auf Rechtsgeschäfte im bürgerlich-rechtlichen Sinn zu beschränken¹.

b) Der Schwebezustand

Das Wort "schwebend" besagt zunächst, daß ein bestimmter rechtlicher oder wirtschaftlicher Vorgang bereits eingeleitet, aber noch nicht abgeschlossen ist². Der Schwebezustand kann sich aber immer nur auf die Erfüllung der Geschäfte beziehen, denn nur diese ist für den Kaufmann von Bedeutung³.

Schwebende Geschäfte sind nur denkbar, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs und des Gegenanspruchs und dem Zeitpunkt der Erfüllung dieser Ansprüche eine gewisse Zeitspanne liegt⁴.

Dies ist aber bei den meisten Geschäften der Fall. In der Regel wird zwischen dem Abschluß und der Abwicklung des Geschäfts ein mehr oder weniger langer Zeitraum liegen. Wo Abschluß und Erfüllung des Geschäfts zusammenfallen, wie bei den Bargeschäften des täglichen Lebens, ist ein schwebendes Geschäft begrifflich ausgeschlossen⁵. Alle geschäftlichen Abschlüsse, die nicht von beiden Parteien sofort, sondern erst nach einer gewissen Zeit oder in Teilen innerhalb eines Zeitraumes erfüllt werden, sind daher bis zum Ablauf der Erfüllung schwebende Geschäfte⁶.

2. Der Umfang schwebender Geschäfte

a) Da in der Bilanz nur vermögensrechtliche Tatsachen dargestellt werden, kommen als schwebende Geschäfte nur solche Geschäfte in Frage, bei denen vermögensrechtliche Bindungen wenigstens von einer Seite eingegangen wurden⁷.

¹Weber S. 71; Niemann StbJb 74/75, 259 (294); Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (137); Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 139; Arensberg S. 4/5; Vellguth S. 4; a. A. Stapper S. 4, unter Hinweis auf den allgemeinen Sprachgebrauch.

²Stapper S. 3; Friederich S. 3

³Vellguth S. 5; Weber S. 71;

⁴Wetzler ZfB 1925, 341

⁵Münzner RWP-BI S. 25; Schönnenbeck DB62, 1281; Rosenau BB72, 167; Troll DStZ A 1955, 33; Weber S. 73;

⁶Schönnenbeck aaO; Rosenau aaO

⁷Vellguth S. 5; Thiery S. 15; Bieg S. 44

b) Nicht zu den schwebenden Geschäften zählen diejenigen Geschäfte, bei denen wirksame, bilanzierungsfähige Ansprüche und Verpflichtungen nicht denkbar sind, wie z. B. alle unheilbar nichtigen Rechtsgeschäfte. Hierzu gehören auch alle schwebend unwirksamen Rechtsgeschäfte. Das sind solche Geschäfte, die zwar noch nicht rechtswirksam zustande gekommen sind, bei denen aber durch eine nachfolgende Genehmigung die Ansprüche und Verbindlichkeiten rückwirkend entstehen. Bis zur Erteilung der Genehmigung bestehen noch keine bilanzierungsfähigen Rechte.

Schwebende Geschäfte sind auch die wegen Irrtums, arglistiger Täuschung oder Drohung anfechtbaren Rechtsgeschäfte, da diese bis zur erfolgten Anfechtung voll wirksam sind¹.

Nicht zu den schwebenden Geschäften gehören die Vorverträge². Auch diese enthalten keine bilanzierungsfähige Leistungsverpflichtungen bzw. Ansprüche. Sie räumen in der Regel nur einen Anspruch auf Abschluß eines Hauptvertrages ein. Erst die sich aus dem Hauptvertrag ergebenden Ansprüche und Verbindlichkeiten, nicht aber der Anspruch auf Abschluß eines Hauptvertrags, ist bilanzierungsfähig. Lediglich dann, wenn für die Verpflichtung zum Abschluß eines Hauptvertrags ein Entgelt vereinbart wird, unterfällt der Vorvertrag den schwebenden Geschäften, da insoweit sich bilanzierungsfähige Leistungen gegenüberstehen.

c) Nicht unter den Begriff der schwebenden Geschäfte fallen ferner diejenigen Geschäfte, bei denen zwischen Zustandekommen des Geschäfts und dessen Erfüllung kein sich über einen mehr oder weniger langen Zeitraum erstreckender Schwebezustand herrscht. Dazu zählen einmal die bereits genannten Bargeschäfte, bei denen Abschluß und Erfüllung des Geschäfts zeitlich zusammenfallen³. Auch die nichtigen, aber heilbaren Verträge gehören nicht zu den schwebenden Geschäften⁴. Nach §§ 313 II, 518 II und 766 II BGB werden formnichtige obligatorische Kaufverträge, Schenkungen und Bürgschaftsverträge durch die nachfolgende Erbringung der versprochenen Hauptleistung voll wirksam. So wird der Mangel der

¹Weber S. 71

²a.A. Stapper S. 10; Friederich S. 19

³vgl. Seite 3 Fußnote 5

⁴Weber S. 72

Form eines nur schriftlich oder mündlich geschlossenen Kaufvertrags über ein Grundstück geheilt, wenn die Auflassung des Grundstücks an den Käufer erfolgt und dieser als Eigentümer in das Grundbuch eingetragen worden ist. Weber¹ zählt die nichtigen, aber heilbaren Verträge dann zu den schwebenden Geschäften, wenn die Hauptleistung erbracht und damit die Formnichtigkeit überwunden wurde. Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden. Denn wie noch zu zeigen sein wird, endet der Schwebezustand eines Vertrags mit der Erbringung der Sachleistung. Alle nichtigen, aber heilbaren Verträge werden nur rechtswirksam, wenn die Hauptleistung erbracht wird. Damit wäre aber der Schwebezustand, der soeben mit der Erbringung der Leistung begonnen hätte, auch gleichzeitig wieder beendet. Ein schwebendes Geschäft erfordert jedoch einen sich über einen gewissen Zeitraum erstreckenden Schwebezustand.

Aus dem gleichen Grunde wie die formnichtigen, aber heilbaren Verträge unterfallen auch die Realverträge nicht den schwebenden Geschäften². Realverträge sind Rechtsgeschäfte, die erst mit Erfüllung der Sachleistung rechtswirksam zustande kommen³. Auch hier kann zwischen Abschluß des Vertrags und der Erbringung der Sachleistung kein Schwebezustand auftreten.

Eine Sonderstellung nehmen die Naturalobligationen ein. Hierunter sind Forderungen zu verstehen, die nicht einklagbar sind⁴. Nach § 656 II BGB wird durch das Versprechen eines Lohnes für den Nachweis der Gelegenheit zur Eingehung einer Ehe oder für die Vermittlung des Zustandekommens einer Ehe eine Verbindlichkeit nicht begründet.

Wegen der fehlenden Einklagbarkeit der Forderungen aus Ehemäklerverträgen ist deren Realisierung bis zum Zahlungseingang eine bloße Hoffnung und daher keiner Bilanzierung fähig⁵.

¹Weber S. 72

²BFH v. 14.02.64 BStBI 1964 III, 264 (266)

³Als Realvertrag wurde früher insbesondere das Darlehen angesehen; BFH v. 14.02.1964 BStBI 64 III, 264 (265); BFH v. 08.11.1963 BStBI 1964 III, 31; BFH v. 15.01.1971 BStBI 1971 II, 290 (291); Gerlt S. 192; Palandt Einf. v. § 607 Anm. 1 a mwN

Nach heute hM ist jedoch auch der Darlehensvertrag ein Konsensualvertrag; vgl. Palandt aaO mwN;

⁴Palandt Einl. v. § 241 Anm. 4

⁵a.A. BFH v. 17.08.1967 BStBI 1968 II, 79; BFH v. 17.08.1967 BStBI 1968 II, 80; vgl. 5. Kapitel 4. Abschnitt IX, Seite 333

Wurde jedoch bereits vor der Vermittlung der Maklerlohn ganz oder teilweise vorausbezahlt, bestehen keine Bedenken, die Grundsätze der Bilanzierung schwebender Geschäfte auch in diesem Fall anzuwenden, da das Geleistete nicht deshalb zurückgefordert werden kann, weil eine Verbindlichkeit nicht bestanden hat (§ 656 I 2 BGBB).¹

d) Zu den schwebenden Geschäften zählen nicht die Eventualverbindlichkeiten,² die bedingten Verbindlichkeiten³ und die Sicherheitsleistungen.⁴ Bei den Eventualverpflichtungen hängt die Entstehung des Anspruchs von einer aufschiebenden Bedingung ab. Hierzu gehören insbesondere Bürgschaften, Garantieverträge, Regreßverpflichtungen aus weitergegebenen Wechseln und die Delkrederehaftung.⁵ Unter Sicherheitsleistungen sind die meist dinglichen Vereinbarungen, die zur Sicherung einer Forderung getroffen werden, zu verstehen, wie Eigentumsvorbehalt, Pfandrechte, Sicherungsübereignung und Grundpfandrechte.⁶ Bei Sicherheitsleistungen, Eventualverpflichtungen und bedingten Verbindlichkeiten treten Probleme auf, die von denen bei schwebenden Geschäften grundsätzlich abweichen. Sie verlangen deshalb eine ihren Eigentümlichkeiten entsprechende gesonderte Behandlung.⁷

e) Ob unter schwebenden Geschäften nur die gegenseitigen, d. h. von einer Gegenleistung abhängigen Verpflichtungen⁸ oder ob darunter auch die nur einseitig verpflichtenden Verträge fallen, ist umstritten.⁹ Die Beschränkung der schwebenden Geschäfte auf zwei-

¹BFH v. 17.08.1967 BStBl 1968 II 80 (81)

²Weber S. 71; Vellguth S. 6; Schönnenbeck DB 1960, 1133; Herrmann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 x (1); Blom ZfHf 1932, 250 (251); Frank Der praktische Betriebswirt 1931, 571; a. A. Gerlt S. 159

³Frank aaO; Blom aaO; Vellguth aaO

⁴Vellguth aaO; Weber S. 72; Schönnenbeck aaO; Herrmann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 x (1); Friederich S. 27

^{5/6}Vellguth aaO; Weber S. 72

⁷Vellguth aaO

⁸BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529 (530); BFH v. 02.09.1954 BStBl 1954 III, 314; BFH v. 06.03.1970 BStBl 1970 II, 489 (490); BFH v. 16.02.1979 BStBl 1979 II, 278 (279); BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529; F6 Hannover v. 21.10.1954 EFG 1955, 102; Friederich S. 14/15; Lohmeyer DStZ A 1969, 379; Mittelbach StWK Gruppe 3, 1087 (1088); Münzner RWP-BI S. 25; Barske NWB F 17 a, 485; Roer DB 1972, 345; Pohlner BBK F 13, 1061/1062; Maaßen StBp 1965, 85; Maaßen Teilwert S. 42; Mellerowicz § 149 Anm. 69; Troll DStZ A 1955, 33; Blom ZfHf 1932, 250; Koepfel Bank-Archiv 1926/27, 245; Arensberg S. 5

⁹Vellguth S. 4; Weber S. 71; Stapper S. 11; Schönnenbeck DB 1960, 1133; Herrmann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 x (1)

seitig verpflichtende Verträge soll nicht gerechtfertigt sein, da, wenn auch im kaufmännischen Leben einseitig verpflichtende Rechtsgeschäfte verhältnismäßig selten sind, doch gerade hier Bilanzierungsprobleme auftauchen könnten, die nicht vernachlässigt werden dürften.

Wenn auch zugegeben werden muß, daß unter den Begriff des Geschäfts an sich auch die einseitig verpflichtenden Verträge fallen würden, so beurteilen sich diese Verträge doch nach ganz anderen Gesichtspunkten. Bei einseitig verpflichtenden Verträgen ist die Forderung bzw. die Verbindlichkeit sofort auszuweisen. Gewinn und Verlust werden dadurch realisiert. Das Ausweisstadium ist dabei mit dem bei gegenseitigen Verträgen nach Erbringung der Sachleistung zu vergleichen, wodurch der Schwebezustand endet. Die Regelung des § 152 VII AktG, die Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften für zulässig erklärt, paßt nicht für einseitig verpflichtende Verträge, sondern ist auf schwebende gegenseitige Verträge zugeschnitten. Der Verlust ist durch Gegenüberstellung von Anspruch und Verpflichtung zu ermitteln und stellt daher einen Saldoposten dar. Er ist zu unterscheiden von der bloßen Verpflichtung. Bei einseitig verpflichtenden Verträgen stellen sich auch nicht die bei gegenseitigen Verträgen auftauchenden Probleme, wie die Berücksichtigung des drohenden Verlusts, dem Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und der periodengerechten Zuordnung der Aufwendungen.

f) Schwebende Geschäfte sind nur die gegenseitigen Austauschverträge. Hierzu zählen nicht die Gesellschaftsverträge, weil die Gesellschafter ihre Leistungen nicht erbringen, um die Leistung der anderen Vertragspartner zu erhalten. Die Gesellschafter verpflichten sich vielmehr, ein gemeinsames Ziel zu fördern. Zur Erreichung des angestrebten Zwecks vereinigen die Gesellschafter ihre Leistungen, tauschen sie also nicht aus¹.

¹Gerlt S. 5/6 und 202 ff

3. Die Dauer des Schwebezustands

a) Der Beginn des Schwebezustands

Streitig ist, ob ein schwebendes Geschäft ein bereits gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft voraussetzt. Die herrschende Meinung¹ vertritt die Auffassung, daß von einem schwebenden Geschäft nur bei Vorliegen eines fest abgeschlossenen Vertrags gesprochen werden könne. Eine nähere Begründung wird hierfür in der Regel jedoch nicht gegeben.

Arensberg² unterscheidet dagegen zwischen der Schwebe als Abwicklungszustand vollkommener vertraglicher Beziehungen und der Schwebe als vorübergehende Unvollkommenheit vertraglicher Bindungen. Darunter versteht er den durch gesetzliche Bestimmungen hervorgerufenen Schwebezustand in Bezug auf das Bestehen oder das Eintreten eines Rechts oder Rechtsgeschäfts, wie z.B. Rechtsgeschäfte Nichtberechtigter, Rechtsgeschäfte Minderjähriger und die Bindung an ein Vertragsangebot. Auch andere Autoren beziehen bereits das bindende Vertragsangebot in den Bereich schwebender Geschäfte ein³. Daß diese ein wirksam abgeschlossenes Rechtsgeschäft voraussetzen, befriedigt nach ihrer Meinung nicht. Sie sind der Auffassung, daß man dem mit dem schwebenden Geschäft verfolgten Bilanzierungszweck am besten gerecht wird, wenn auch der Schwebezustand zwischen der Abgabe des Angebots und dessen Annahme einbezogen wird. Diese Auffassung ist insbesondere von dem Bestreben getragen, eine Verlustrückstellung auch schon dann für zulässig zu erklären, wenn aufgrund der ausstehenden Angebotsannahme die endgültige Lieferverpflichtung zwar noch in der Schwebe ist, die Wahrscheinlichkeit der Auftragserteilung aber besteht.

¹Gerlt S. 157; Littmann §§ 4, 5 Anm. 465; Vellguth S. 5/6; Bieg Wpg 1977, 113 (117); Münzner RWP-BI S. 25; Troll DStZ A 1955, 33; Eisele Der Wirtschaftsprüfer 1954, 325; Pohlner BBK F13, 1061/1062; Lohmeyer DStZ A 1969, 379; Schneider S. 5; Rehm S. 742; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603); Bieg S. 26/27; Mutze FR 1962, 34;
²Arensberg S. 1/2 Bergmann DB 1972, 2367

³Hild Wpg 1972, 117 (122 f); Stapper S. 10; Kropff § 152 Anm. 71; Herrmann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 x (1); Friederichs S. 47; Thiery Die Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht unverbriefter Forderungen nach deutschem Aktienrecht, Diss. Innsbruck 1969, S. 16f; Friederich S. 8

Das verpflichtete Unternehmen müsse Verluste aus dem Geschäft schon zu diesem Zeitpunkt berücksichtigen können. Hierzu sei der Anbieter auch auf Grund seiner Verpflichtung zur vorsichtigen Bilanzierung gezwungen, sofern mit einer Annahme des Angebots zu rechnen ist¹.

Für eine Einbeziehung der bindenden Vertragsangebote in den Bereich der schwebenden Geschäfte spricht, daß schon das Vertragsangebot für den Anbieter die gleiche Bindung zur Folge hat wie der bereits geschlossene Vertrag. Die Bindungswirkung läßt sich nur mehr in gleicher Weise wie beim bereits zustande gekommenen Vertrag beseitigen. Ein Widerruf des Angebots ist nach dessen Zugang nicht mehr möglich. Der Gegner hat es in der Hand, ob er das Angebot annimmt. Er wird es in der Regel auch tun, wenn das Geschäft für den Anbieter verlustbringend und damit für ihn selbst häufig gewinnbringend ist. Gegen eine Einbeziehung der bindenden Vertragsangebote spricht jedoch, daß durch das bindende Vertragsangebot noch keine Verpflichtung des Anbieters und damit noch kein Geschäft entstanden ist. Die Verpflichtung entsteht vielmehr erst durch den Vertragsschluß selbst. Damit liegen vor dem Vertragsschluß noch keine bilanzierungsfähigen Ansprüche und Verpflichtungen vor. Deren Entstehung ist auch noch nicht wirtschaftlich verursacht. Die Berücksichtigung eines drohenden Verlusts aus schwebenden Geschäften setzt voraus, daß die eigenen Verbindlichkeiten die Ansprüche übersteigen. Diese müssen also bereits entstanden sein. Im übrigen kann sich der Schwebezustand nur auf die Erfüllung beziehen. Ob es allerdings je zu einer Erfüllung kommt, ist bei Vorliegen eines bloß bindenden Vertragsangebots noch völlig ungewiß.

b) Ende des Schwebezustands

Ebenso wie Unklarheit über den Beginn des Schwebezustands besteht, herrscht auch Streit über den Zeitpunkt, in dem der Schwebezustand eines Geschäfts endet.

¹Hild Wpg 1972, 117 (122); auch Herrmann-Heuer EStG § 5Anm. 49 y (3) und Ludwig DB 1974, 101 (102) lassen eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dann zu, wenn zwar noch kein Vertrag geschlossen worden ist, sein Abschluß aber mit Sicherheit vorauszusehen ist; wohl auch BFH v. 03.08.1966 BStBl 1966 III, 670

Nach Vellguth¹ erstreckt sich der Schwebezustand eines Geschäfts vom festen Abschluß des Vertrags bis zu seiner vollständigen Erfüllung. Das vereinbarte Geschäft ist noch so lange schwebend, wie der durch den Abschluß des Geschäfts angestrebte Leistungsaustausch noch nicht abgeschlossen ist. Da jeder Vertragspartner durch den Abschluß des Geschäfts Ansprüche erhält und Verbindlichkeiten eingeht, ist die vollständige Erfüllung eines Geschäfts eine zweiseitige Angelegenheit. Ein schwebendes Geschäft liegt daher erst dann nicht mehr vor, wenn der eine Vertragspartner die geschuldete Sachleistung erbracht hat und der andere Vertragspartner diese auch bezahlt hat.²

Eisenblätter³ beurteilt dagegen die Frage, ob noch ein schwebendes Geschäft vorliegt, für jeden einzelnen Vertragspartner getrennt. Es liege für den Vertragspartner, der bereits alles zur Erfüllung seiner Verpflichtung getan hat, ein schwebendes Geschäft im Sinne des Steuerrechts nicht mehr vor, wohl aber für den Vertragspartner, der seine geschuldete Leistung bis jetzt noch nicht oder nur teilweise erbracht hat.

Die heute herrschende Meinung⁴ vertritt demgegenüber die Auffassung, daß der Schwebezustand eines Geschäfts bereits dann beendet ist, wenn der zur Lieferung oder Leistung Verpflichtete seine Verpflichtung erfüllt und der Auftraggeber die Lieferung oder Leistung abgenommen hat. Dabei ist ohne Bedeutung, ob der Abnehmer bereits Zahlung geleistet hat. Der nach Erfüllung der vertraglichen Hauptleistung verbleibende Anspruch auf die noch ausstehende Zahlung sowie die Verpflichtung zur Zahlung sind in der Bilanz als Forderung beziehungsweise als Verbindlichkeit

¹Vellguth S. 5/6

²ebenso Troll DStZ A 1955, 33; Schönnenbeck DB 1960, 1133; Maaßen Teilwert S. 42 und StBp 1965, 85; Schneider S. 11; Pohlner BBK F 13, 1061 (1067); Roer DB 1972, 345; Vogel Steuer-Kongreß-Report 1963, 117 (123); Werninger Rückstellungen in der Bilanz, Wiesbaden 1960, 192; Friederichs S. 46/47; Littmann DStZ A 1963, 177 (178); Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (1); Blom ZfhF 1932, 250; Erler DStZ 1927, 111; Haas-Oechsner Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Band II, Wiesbaden 1958, S. 454; Münzner RWP-BI S. 25

³Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603); ähnlich Stapper S. 13

⁴BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291; BFH v. 02.09.1954 BStBl 1954 III, 314; BFH v. 24.01.1961 BStBl 1961 III, 118; BFH v. 13.09.1955 BStBl 1955 III, 315; BFH v. 16.04.1957 BStBl 1957 III, 218; RFH v. 05.02.1930 RStBl 1930, 328; RFH v. 30.10.1929 RStBl 30,9; FG Hannover v. 21.10.1954 EFG 1955, 102; Erlaß FinMin NRW v. 24.10.1966 DStZ B 1966, 461; Bp-Kartei, Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 2; Barske NWB F 17 a, 485; Rosenau BB 1972, 167; Gerlt S. 164/165; Wirke DB 1973, 1567 (1568); Lohmeyer DStZ A 1969, 379 (380/381) und DStR 1975, 651 und 653; Hild Wpg 1972, 117 (122 f); Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1266); Friederich S. 24

auszuweisen. Der mit der Durchführung des Geschäfts entstehende Gewinn oder Verlust wird dabei realisiert, obwohl die Zahlung noch aussteht und noch ein allgemeines Gewährleistungs- und Zahlungsrisiko besteht.

Eine Sonderstellung wird dagegen von manchen Autoren der Gewährleistungshaftung eingeräumt. Nach Veiel¹ sind die Geschäfte, die zur Gewährleistung führen, trotz der erbrachten Hauptleistung noch nicht ganz abgewickelt und damit noch in der Schwebe. Weber² meint, da die Gewährleistungshaftung untrennbar mit dem Vertrag verbunden sei, falle die Abwicklung des Vertrags im Gewährleistungsfall bei Nachbesserung oder sonstiger nachträglicher Erfüllung wieder in den Schwebezustand zurück, so daß sie in unsere Betrachtung einzubeziehen wäre. Weber zieht diese Konsequenz gleichwohl nicht, da trotz der angeblichen theoretischen Richtigkeit, ein solches Verfahren doch praktisch unzumutbar wäre. Sollte der Verkäufer sich immer erst davon überzeugen müssen, ob der Käufer keine Mängelrüge mehr erhebt, damit der Schwebezustand des Geschäfts beendet werde, so würde das über die umfangreiche Verwaltungsarbeit hinaus zur Unzuverlässigkeit und Unübersichtlichkeit des kaufmännischen Rechnungswesens führen. Dem wird man jedenfalls im Ergebnis zustimmen können, da Gewährleistungsanspruch und -verpflichtung getrennt ausgewiesen werden und einer speziellen steuerlichen Beurteilung unterliegen³.

Der Schwebezustand eines Geschäfts wird durch die Erbringung der Sachleistung und deren Abnahme beendet. Diese von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende Auffassung ist durch das im Bilanzsteuerrecht geltende Realisationsprinzip bedingt. Mit der Erbringung der Sachleistung bilanziert der Leistende die Forderung auf Bezahlung der erbrachten Leistung, während der zur Zahlung Verpflichtete die entsprechende Verbindlichkeit ausweist. Damit wird der Ertrag bzw. der Aufwand realisiert. Forderungen und Verbind-

¹Veiel StuW 1941, 1 (32); ebenso Arensberg S. 1; Münzner RWP-BI. S. 25 (26)

²Weber S. 72;

³Bergmann DB 1972, 2367; Gerlt S. 165; Münzner aaO

lichkeiten werden als Vermögensaktiva und -passiva in die Bilanz eingestellt. Durch die infolge der Erfüllung des schwebenden Geschäfts eingetretene Vermögensänderung, die ausweispflichtig ist, kann nunmehr diese entsprechend der weiteren Geschäftsabwicklung direkt korrigiert werden. Ist am Bilanzstichtag z. B. abzusehen, daß die Forderung gegen den Kunden wegen dessen Zahlungsschwierigkeiten nicht voll realisiert werden kann, so ist eine entsprechende Wertberichtigung der Forderung vorzunehmen. Ist mit Gewährleistungsansprüchen ernstlich zu rechnen, muß eine Gewährleistungsrückstellung gebildet werden. Unüblich wäre es, hierfür eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Die Institution des schwebenden Geschäfts ist nicht mehr notwendig, um Verluste dieser Art berücksichtigen zu können¹.

4. Das schwebende Geschäft

a) im engeren Sinn

Unter schwebenden Geschäften im engeren Sinn sind gegenseitige Verträge zu verstehen, die von den Vertragspartnern noch nicht, und zwar auch nicht teilweise erfüllt worden sind². Der RFH vertrat in seinem Urteil vom 24.01.1933³ sogar die Auffassung, daß überhaupt nur solche Verträge schwebende Geschäfte seien, die noch von keiner Seite erfüllt sind. Das ältere⁴ und auch das neuere⁵ Schrifttum hat sich dem zum Teil angeschlossen. Aber diese Begriffsbestimmung ist zu eng⁶. Sie erfaßt die Geschäfte nicht, bei denen teilweise Leistungen erbracht worden sind. Würde der

¹Hild Wpg 1972, 117 (123)

²Stapper S. 4; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (1); Barske NWB F 17a, 485; Bühler-Scherpf S. 270; Heinen S. 167 und 194; Blom ZfhF 1932, 250 (251); George BBK F 13, 2169 (2170)

³RFH v. 24.01.1933 RStBl. 1933, 337; ebenso RFH v. 20.01.1926 StuW 1926, 161; RFH v. 06.06.1929 JW 1930, 2710

⁴Rehm, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften 2. Aufl. München 1914, 49 und 408; Frank DpB 1931, 571; Kerwer DpB 1933, 307 (316); Koepfel Bank-Archiv 1926/1927, 245; Arensberg S. 5

⁵Gnam Anm. 121; Brönnert 6. Aufl. S. 653; Mutze FR 62, 34; Baumbach-Hueck GmbH-Gesetz 10. Aufl. § 42 Anm. 1 D; Krüger Die Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse bei der Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Düsseldorf 1961, Seite 53

⁶Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603); Littmann DStZ A 1963, 177 (178); Ludwig/Kamp DB 1951, 727

Schwebezustand bereits als beendet angesehen, wenn auch nur eine Seite das zur Erfüllung des Vertrags Erforderliche getan hat, etwa der Kunde den Kaufpreis gezahlt hätte, so würde man dem Lieferanten die Möglichkeit nehmen, eine Verlustrückstellung bilden zu können, was kaum gerechtfertigt wäre.¹

b) im weiteren Sinn

Da der Schwebezustand eines Vertrags bis zur vollständigen Erfüllung durch den zur Sachleistung Verpflichteten andauert, ist damit der teilerfüllte Vertrag gleichfalls in den Begriff der schwebenden Geschäfte mit einzubeziehen. Tatsächlich verwendet der RFH² in späteren Urteilen auch seinen engen Begriff nicht mehr. Der BFH³ versteht das schwebende Geschäft ebenfalls in einem weiteren Sinn, wenn sich auch in manchen Urteilen Formulierungen finden, die auf eine Beschränkung auf das schwebende Geschäft im engeren Sinn hindeuten.⁴ Unter einem schwebenden Geschäft im weiteren Sinn ist ein gegenseitiger Vertrag zu verstehen, bei dem am Bilanzstichtag der zur Sachleistung Verpflichtete bereits teilweise erfüllt oder Aufwendungen getätigt hat oder bei dem bereits eine vollständige oder teilweise Erfüllung durch den zur Zahlung Verpflichteten vorliegt.⁵

5. Zusammenfassung

Als schwebendes Geschäft ist somit ein wirksam abgeschlossener, gegenseitiger Vertrag über vermögensrechtliche Bindungen wenigstens eines Vertragsteils zu verstehen, bei dem die Sachleistungsverpflichtung noch nicht oder nicht voll erfüllt ist. Eventualverpflichtungen, aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten sowie die Sicherheitsleistungen zählen nicht zu den schwebenden Geschäften.

¹Hild Wpg 1972, 117 (122/123)

²RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930, 9; RFH v. 05.02.1930 RStBl 1930, 328; RFH v. 22.10.1931 RStBl 1932, 13;

³BFH v. 08.05.1952 BStBl 1952 III, 173; BFH v. 13.09.1955 BStBl 1955 III, 315; BFH v. 16.04.1957 BStBl 1957 III, 218; BFH v. 26.01.1960 BStBl 1960 III, 191; BFH v. 24.01.1961 BStBl 1961 III, 118

⁴BFH v. 20.04.1954 BStBl 1954 III, 314; BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; BFH v. 16.09.1970 BStBl 1971 II, 85; BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529 (530)

⁵so auch die Literatur: Barske NWB 17 a, 141; Littmann DStZ A 1963, 177; Lohmeyer DStZ A 1969, 379; Schönnenbeck DB 1960, 1133; Bühler-Scherpf S. 270; Bp-Kartei Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 2; Blom ZfhF 1932, 250 (251); George BBK F 13, 2169 (2170)

2. Abschnitt Typen schwebender Geschäfte.

Betrachtet man die in Frage kommenden Typen schwebender Geschäfte, so lassen sich schwebende Geschäfte in solche, die sich in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen und solchen, die über einen längeren Zeitraum hinweg durch wiederkehrende, in der Regel zeitraumbezogene Leistungen erfüllt werden, unterscheiden. Beide Gruppen von schwebenden Geschäften weisen hinsichtlich ihrer steuerrechtlichen Behandlung Besonderheiten auf.

I. Geschäfte, die sich in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen

Vom Gesichtspunkt des Bilanzierenden aus betrachtet gibt es, abgesehen von der Unterscheidung nach dem Grad der Leistungserfüllung, folgende Arten von schwebenden Geschäften:

1. schwebende Anschaffungsgeschäfte
2. schwebende Absatzgeschäfte

Schwebende Anschaffungs- und Absatzgeschäfte liegen nicht nur vor, wenn ein körperlicher Gegenstand angeschafft oder veräußert wird sondern auch dann, wenn Gegenstand des Geschäfts eine Dienstleistung irgendwelcher Art ist. Entsprechend der umsatzsteuerrechtlichen Terminologie kann man von Lieferungs- und Leistungsgeschäften sprechen.

II. Dauerschuldverhältnisse

Eine gewisse Sonderstellung nehmen die schwebenden Geschäfte ein, bei denen es sich um Dauerverträge handelt. Dauerschuldverhältnisse haben entweder ein dauerndes Verhalten (Unterlassung, Belassen, Dulden) oder in der Regel in bestimmten Zeitabschnitten wiederkehrende Leistungen zum Inhalt¹. Entscheidend für den Charakter als Dauerschuldverhältnis ist, daß der Umfang der Ge-

¹Palandt Einl. v. § 241 Anm. 5

samtleistung von der Länge der Zeit abhängt, während derer die Leistungen fortgesetzt erbracht werden sollen. Kein Dauerschuldverhältnis liegt vor, wo eine von vornherein bestehende Gesamtmenge ratenweise geliefert wird oder eine bestimmte Geldsumme in Teilleistungen gezahlt werden soll. In diesem Fall handelt es sich um einen einmaligen Leistungsaustausch, der lediglich ratenweise in Teilleistungen zu erfüllen ist.

Zu den Dauerschuldverhältnissen zählen insbesondere Dienstleistungsverträge, wie Arbeits-, Dienst- und Geschäftsbesorgungsverträge - die beiden letzten jedoch nur, wenn sich die zu erbringende Dienstleistung nicht in einer einmaligen Leistung erschöpft - ferner die Gebrauchsüberlassungsverträge, wie Miete, Pacht¹ oder Leasingverträge, aber auch Verwahrungs- und Depotverträge, Versicherungsverträge, aktive und passive Kapitalbeteiligungen. Hierunter fallen aber auch die Sukzessivlieferungsverträge.² Diese stellen Dauerlieferungsverträge dar, deren Gesamtleistung im Gegensatz zum Ratenlieferungsvertrag von vornherein nicht feststeht, sondern sich erst aus der Gesamtlaufzeit des Vertrags ergibt.³

Nicht zu den Dauerschuldverhältnissen zählt das Wiederkehrschuldverhältnis.⁴ Ein solches liegt vor, wenn zwischen den Parteien ein Rahmenvertrag über die Erbringung von Leistungen besteht, es aber bei jeder einzelnen Leistung des Abschlusses eines neuen Vertrags bedarf. Der Rahmenvertrag legt die Grundlagen und Modalitäten für die Erbringung der Leistungen fest. Der Unternehmer verpflichtet sich darin auch zur Leistung, wenn der Kunde diese je nach Bedarf in Anspruch nehmen will. Der Rahmenvertrag ist steuerrechtlich ohne Bedeutung. Das Wiederkehrschuldverhältnis stellt nicht etwa ein einheitliches schwebendes Geschäft dar, das nach und nach durch Teilleistungen erfüllt wird, sondern es liegen auf verschiedenen Verträgen beruhende, in sich abgeschlossene, selbständige und für sich zu betrachtende Leistungen vor.

¹Clemm JbFfSt 1976/77, 120 will Nutzungsverhältnisse nicht als schwebende Geschäfte behandeln. Diese Auffassung hat sich aber nicht durchsetzen können.

²Palandt aaO; Krah DStR 1959, 459 (461); a. A. BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529 (530), das den Sukzessivlieferungsvertrag selbständig neben das Dauerschuldverhältnis stellt.

³Krah aaO; Palandt § 326 Anm. 13

⁴Palandt § 326 Anm. 13; Krah aaO; BFH v. 27.02.1976 aaO

Nur wenn bei diesen einzelnen Verträgen am Bilanzstichtag noch nicht geliefert worden ist, können die Grundsätze der steuerlichen Behandlung schwebender Verträge angewandt werden¹.

Das Wesen der Dauerschuldverhältnisse besteht darin, daß nur die jeweils auf den laufenden Zeitabschnitt bezogene Leistung geschuldet wird. Diese ist die zur Zeit geschuldete vollständige Leistung. So schuldet der Mieter immer nur die Miete für den laufenden Monat. Hat er diese bezahlt, so hat er den Vertrag zunächst vollständig für diesen Zeitraum erfüllt. Erst im nächsten Monat schuldet er wieder die Zahlung der Miete für diesen Zeitraum. Die Verpflichtung zu Leistungen, die erst während späterer Zeitabschnitte zu erbringen sind, sind vorher noch gar nicht entstanden. Sie entstehen erst mit Beginn des jeweiligen Zeitabschnitts².

Aus dieser Eigenart der Dauerschuldverhältnisse ziehen Blom³, Krah⁴ sowie das FG Stuttgart⁵ den Schluß, daß die Dauerschuldverhältnisse steuerlich in eine Reihe von Einzelgeschäften zerlegt werden müßten. Dauerschuldverhältnisse seien als schwebende Verträge zu werten, wobei jedoch der Schwebezustand durch die einzelnen Teilleistungen beendet werde⁶. Diese Rechtsfolge ergebe sich aus der im Steuerrecht herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Danach sei jedes Erfüllungsgeschäft ein in sich abgeschlossener wirtschaftlicher Vorgang. Das Dauerschuldverhältnis sei insoweit abgewickelt und der Schwebezustand des Geschäfts beendet. Der Vorgang müsse sich daher erfolgsmäßig auswirken.

Diese Auffassung hat auch eine gleichartige zivilrechtliche Betrachtungsweise hinter sich. Im Zivilrecht ist das Dauerschuldverhältnis zeitabschnittsweise zu beurteilen. Die zeitabschnittsweise Erfüllung ist zivilrechtlich keine Teilerfüllung im Sinne des § 266 BGB, sondern vollständige Erfüllung für den Zeitraum. Kann der Schuldner eines Sukzessivlieferungsvertrages eine Teilleistung nicht erbringen, so ist dem Schuldner diese Teilleistung unmöglich. Es steht damit aber noch nicht fest, ob ihm auch die

¹Krah DStR 1959, 459 (461)

²RGZ 142, 295

³Blom ZfHf 1932, 250

⁴Krah DStR 1959, 459 (461)

⁵FG Stuttgart v. 03.06.1958
EFG 1959, 6

⁶wohl auch BFH v. 06.03.1970
BStBl 1970 II, 489 (490); offengelassen in BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529 (530)

Erbringung der zukünftigen Teilleistungen unmöglich ist. Die Unmöglichkeitsvorschriften finden daher nur für die Leistung des Zeitabschnitts Anwendung, deren Erfüllung dem Schuldner unmöglich ist.

Dennoch bestehen gegen obige Ansicht Bedenken. Das Dauerschuldverhältnis würde wie ein Wiederkehrschuldverhältnis behandelt, obwohl zwischen beiden wesensmäßige Unterschiede bestehen. Das Dauerschuldverhältnis in einzelne schwebende Geschäfte aufzuteilen, widerspricht seinem Wesen als einheitlichen Vertrag¹. Hält man mit der Erfüllung der zeitabschnittsweise erbrachten Leistung den Schwebezustand für beendet, so entstünde ein solcher Schwebezustand erneut bei Eintritt in den neuen Zeitabschnitt. Bei einem Geschäft gibt es aber nur einen Schwebezustand zwischen Abschluß und vollständiger Erfüllung. Es wird nicht berücksichtigt, daß der Vertrag durch eine Leistung für einen Zeitabschnitt noch nicht vollständig erfüllt worden ist, da noch in künftigen Perioden aufgrund desselben Rechtsgeschäfts Ansprüche und Verpflichtungen entstehen. Daß sich die Erfüllung der in einem Zeitabschnitt geschuldeten Leistung erfolgsmäßig auswirken muß, ist kein Grund, den Schwebezustand mit Erbringung dieser Leistung für beendet zu erklären, da auch steuerrechtlich eine Teilgewinnrealisierung vor Erbringung der vollständigen Leistung anerkannt wird. Mit einer Zerlegung des Dauerschuldverhältnisses in Einzelleistungen steht im übrigen in Widerspruch, daß bei der Beurteilung der Ausgeglichenheit eines Dauerschuldverhältnisses auf die gesamte Vertragsdauer abgestellt wird. Wenn aber der Schwebezustand nur auf die einzelnen Zeitabschnitte bezogen wird und nicht auf die gesamte Vertragsdauer und damit jedes Erfüllungsgeschäft für sich betrachtet wird, dürfte auch hinsichtlich der Berücksichtigung eines drohenden Verlusts aus schwebenden Geschäften nur auf die einzelnen Zeitabschnitte abgestellt werden. Damit dürfte erst bei Eintritt in den neuen Zeitabschnitt der für diesen Zeitraum zu erwartende Verlust berücksichtigt werden.

¹Gerlt S. 179; Nies Wpg 1972, 383 (388); wohl auch Littmann DStZ A 1963, 344 (346);

Dies entspricht aber nicht der steuerlichen Praxis, die den gesamten Verlust, der während der Restlaufzeit des Dauerschuldverhältnisses droht, durch eine Rückstellung ausweist.¹

Es ist daher davon auszugehen, daß die Erfüllung der in einem Zeitabschnitt geschuldeten Leistung den Schwebezustand des Dauerschuldverhältnisses noch nicht beendet. Dieser endet vielmehr erst dann, wenn die im letzten Zeitabschnitt geschuldete Sachleistung erbracht wurde.²

3. Abschnitt Die denkbaren Konstellationen bei der Abwicklung eines Geschäfts

Zwischen Abschluß des Geschäfts und seiner Erfüllung können sich verschiedene Konstellationen³ ergeben:

1. Beide Vertragspartner haben mit der Vertragserfüllung noch nicht begonnen.
2. Erst ein Vertragspartner hat mit der Erfüllung begonnen, hat aber seine Leistung noch nicht vollständig erbracht.
 - a) Der zur Sachleistung Verpflichtete hat bereits die von ihm geschuldete Leistung teilweise erbracht.
 - b) Der zur Zahlung Verpflichtete hat bereits Anzahlungen geleistet.
3. Beide Vertragspartner sind bereits ihren Vertragsverpflichtungen teilweise nachgekommen.
4. Ein Vertragspartner hat seine Verpflichtung aus dem Vertrag voll erfüllt, der andere Vertragspartner aber noch nicht oder erst teilweise.
 - a) Der zur Sachleistung Verpflichtete hat seine Leistung erbracht, die Bezahlung steht noch aus oder ist erst teilweise erfolgt.

¹ vgl. 2. Teil, 3. Abschnitt, VI 1 a (Seite 127); Herrmann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 z Dauerschuldverhältnisse mwN

² Stapper S. 14; Schönnenbeck DB 1962, 1281 (1282); Gerlt S. 165 (für den Sukzessivlieferungsvertrag); Barske NWB F 17 a, 485 (495); wohl auch BFH v. 07.09.1954 BStBl 1954 III, 330; BFH v. 25.09.1956 BStBl 1956 III, 333; BFH v. 19.07.1960 BStBl 1960 III, 347, die beim Arbeitsvertrag von einer Gesamtbewertung der künftigen Leistungen und nicht von einer abschnittswisen Bewertung ausgehen; BFH v. 17.02.71 BStBl 1971 II, 391; BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; BFH v. 04.03.58 StRK EStG § 5 R 175 (bezüglich des Mietvertrags); Münzner RWP-BI. S. 25 (33)

³ vgl. auch Bp-Kartei, Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 2; Gerlt S. 17 und 80; Bieg S. 25; Friederich S. 20

- b) Der zur Zahlung Verpflichtete hat seine Verpflichtung vor (vollständiger) Erbringung der Sachleistung erfüllt (Vorauszahlung).
- 5. Ein Vertragspartner erfüllt seine Verpflichtung, nachdem der andere Vertragspartner seine Verpflichtung zuvor bereits vollständig oder teilweise erbracht hat:
 - a) Die Sachleistung wird nach ihrer Bezahlung erbracht.
 - b) Die Bezahlung erfolgt nach Erbringung der Sachleistung.

4. Abschnitt Die Bedeutung schwebender Geschäfte

I. Die Problematik der Darstellung schwebender Geschäfte im Hinblick auf das Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung

Schwebende Geschäfte setzen das Vorhandensein eines Vertrags voraus. Die steuerliche Problematik liegt jedoch nicht in den Verträgen selbst, sondern in deren Abwicklung¹.

Die Bilanzierungsprobleme schwebender Geschäfte liegen in der Darstellung des "schwebenden". Sie können einmal darauf beruhen, daß zwischen dem Abschluß des Vertrags und seiner Erfüllung ein mehr oder weniger langer Zeitraum liegt. Sie können aber auch darin liegen, daß das Wertverhältnis von Leistung und Gegenleistung von vornherein nicht ausgewogen war, sich nach Abschluß des Vertrages aber noch vor seiner Erfüllung verschoben hat oder auch in beiden Momenten zusammen².

1. zeitlich

Durch den für ein Unternehmen willkürlichen Einschnitt des Bilanzstichtags stellt sich für zahlreiche Geschäftsabschlüsse die Frage der Bilanzierung, die über die Zurechnung des Gewinns oder Verlusts zu dem einen oder anderen Wirtschaftsjahr entscheidet. Fällt der Bilanzstichtag in den Zeitraum der Abwicklung eines schwebenden Geschäfts, so ist zu klären, in welcher Höhe Aufwendungen und Erträge den einzelnen Perioden richtigerweise zuzurechnen sind³. Die Dar-

¹Weber S. 71

²Münzner RWP-BI S. 25 (26)

³Lohmeyer DStR 1975, 651 (652); Gnam, 121 Schwebende Geschäfte Anm. 1; Bp-Kartei, Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 3; Barske NWB F 17a, 485 (486); Steuck DStR 1964, 99 (100); Gottschalk S. 39; Leffson S. 142; Schmalenbach S. 65/66; George BBK F 13, 2169 (2170)

stellung schwebender Geschäfte, die im Wirtschaftsjahr der Entstehung vollständig erfüllt werden, bereiten dagegen hinsichtlich der periodengerechten Zuordnung der Aufwendungen und Erträge in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung keine Schwierigkeiten. Die Aufgabe der Buchführung besteht nicht in der Überwachung von Vertragsabschlüssen¹.

2. wertmäßig

Je länger der Schwebezustand eines Geschäfts andauert, umso mehr besteht die Gefahr, daß sich das Wertverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, von dem die Beteiligten bei Abschluß des Vertrags ausgegangen sind, durch bestimmte außerhalb des Vertrags liegende Ereignisse zu Ungunsten eines Vertragspartners verschiebt. Auch in diesem Fall taucht die Frage auf, welcher Periode diese Wertverschiebung zuzuordnen ist, wann also der eine Vertragspartner den drohenden Verlust auszuweisen hat, ggf. in welcher Höhe, und wann der andere Vertragspartner seinen Gewinn bilanzieren muß.

II. Die Bedeutung schwebender Geschäfte für den Zeitpunkt der Bilanzierung und der periodengerechten Gewinn- und Verlustermittlung im Ertragssteuerrecht

1. Im Einkommenssteuerrecht

a) Die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach §§ 4I,5 EStG
Nach §§ 4I,5 EStG ist der Gewinn durch Vergleich des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres und des Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist².

¹Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603); Rosenau BB 1972, 167; Bp-Kartei aaO

²Doch sind auch handelsrechtliche Grundsätze auf die Gewinnermittlung nach § 4 I EStG anzuwenden (vgl. etwa BFH v. 17.01.1963 BStBl 1963 III, 237), so daß sich zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 I EStG und der nach § 5 EStG keine wesentlichen Unterschiede ergeben. Während allerdings bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht verwirklichte Verluste aus schwebenden Geschäften ausgewiesen werden müssen, ist ein solcher Ausweis bei der Gewinnermittlung nach § 4 I EStG zwar zulässig, aber nicht verpflichtend vorgeschrieben (vgl. Pohlner BBK F 13, 1062).

Das schwebende Geschäft wirkt sich bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich auf den Gewinn dann aus, wenn es zu einer Bilanzierung führt, die das Betriebsvermögen nicht lediglich der Zusammensetzung nach, sondern der Höhe nach beeinflusst, das Betriebsvermögen also vermehrt oder vermindert¹. Während des Schwebestands eines Geschäfts kommen in einer Rechnungsperiode Einnahmen und Ausgaben vor, die früheren oder späteren Perioden als Erträge und Aufwendungen zuzurechnen sind. Umgekehrt können in einer Periode Erträge und Aufwendungen anfallen, deren Einnahmen und Ausgaben frühere oder spätere Perioden betreffen. Es können Einnahmen erzielt werden, die einen Ausgleich von in früheren Perioden geschehenen oder in späteren Perioden zu erwartenden Ausgaben bedeuten. Oder es sind Ausgaben zu leisten als Ausgleich von in früheren Perioden vereinnahmten oder in späteren Perioden zu vereinnahmenden Beträgen². Diese Beziehungen der Rechnungsperioden untereinander gilt es zu klären.

b) Die Gewinnermittlung nach § 4 III EStG

Wird der Gewinn nach § 4 III EStG im Wege der Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt, so sind nur Vorgänge beachtlich, bei denen Einnahmen erzielt oder Ausgaben geleistet wurden.

Daraus ergibt sich, daß schwebende Geschäfte nur dann bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden, wenn eine entsprechende Geldbewegung stattgefunden hat³. Der noch unerfüllte schwebende Vertrag wirkt sich somit bei der Gewinnermittlung nicht aus⁴, und zwar selbst dann nicht, wenn aus dem Geschäft ein Verlust droht⁵.

Hat der Steuerpflichtige die ihm obliegende Lieferung oder Leistung bereits erbracht, das hierfür vereinbarte Entgelt jedoch noch nicht erhalten, so erhöht die Zahlung des Kunden erst den Gewinn des Jahres, in dem sie vereinnahmt worden ist⁶. Die Geldforderungen bleiben unberücksichtigt. Entsprechendes gilt für Betriebsausgaben, wenn der Steuerpflichtige Lieferungen oder Leistungen erhält.

¹ Barske NWB F 17 a, 485 (486)

² Schmalenbach S. 65/66; Schönnenbeck DB 1960, 1133

³ Barske NWB F 17 a, 485 (486); Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1271); Neumann S. 50 ff

⁴ Lohmeyer DStR 1975, 651 (658)

⁵ Kleinmann aaO

⁶ Bp-Kartei Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 11; Barske aaO; Neumann aaO

Bezahlt der Steuerpflichtige die noch zu tätige Lieferung oder Leistung ganz oder zum Teil im voraus, hat er die Zahlung als Betriebsausgabe auszuweisen¹. Handelt es sich bei der Zahlung allerdings um Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, so darf nach § 4 III 3, 4 EStG ein sofortiger Abzug nicht oder doch nur unter ganz besonderen Umständen vorgenommen werden. Die Anschaffungskosten müssen in diesem Fall vielmehr auf die Nutzungszeit des Gegenstands verteilt werden. Erhält umgekehrt der Steuerpflichtige für die noch zu tätige Lieferung oder Leistung das Entgelt oder eine Anzahlung, hat er die Zahlung als Betriebseinnahme zu behandeln².

Bei der Gewinnrealisierung wird damit im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 EStG nicht auf die Erfüllung der geschuldeten Lieferung oder Leistung abgestellt. Vielmehr wirken sich sämtliche Betriebseinnahmen, einschließlich Vorschüsse, Teil- oder Abschlagszahlungen mit dem Zufließen als gewinnerhöhend aus^{3, 4}. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 III EStG hat somit der Grundsatz, daß nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, keine Bedeutung⁵.

c) Die Überschusseinkünfte nach § 2 I Nr. 4-7 EStG

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) und die sonstigen Einkünfte im Sinne des § 22 EStG werden durch Gegenüberstellung von Einnahmen (vgl. § 8 EStG) und Werbungskosten (§§ 9, 9a EStG) ermittelt. Die Einnahmen sind in dem Jahr zu be-

¹ BFH Bescheid v. 20.05.1954 BStBl 1954 III, 314 (316); Bp-Kartei aaO

² so schon RFH v. 30.09.1936 RStBl 1937, 95; BFH v. 20.05.1954/BFH v. 20.05.1954/02.09.1954; BStBl 1954 III, 314 (315); a.A. RdF v. 22.6.32 *613 Nr. III 4 d, wonach Kostenvorschüsse erst mit Erledigung des Auftrags oder Abrechnung der Sache als vereinnahmt angesehen werden, soweit sie besonders verbucht und behandelt wurden; ebenso RFH v. 14.11.1934 RStBl. 1935, 756 (757); RFH v. 19.12.1934 StuW 1935 II, Sp. 331 (333);

³ BFH v. 20.05.1954/02.09.1954 BStBl 1954 III 314 (315); Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 11; Lohmeyer DStR 1975, 651 (658); Thoma FR 1957, 195 (196); Oswald FR 1957, 471; Mutze FR 1962, 34 (35); Neumann S. 58, Lenz StWa 1959, 224 (226)

⁴ Das umgekehrte gilt für Betriebsausgaben

⁵ Bp-Kartei aaO, Mutze S. 181/182; kritisch hierzu Stegmaier FR 1956, 365;

rücksichtigen, in dem sie zugeflossen sind (§ 11 I EStG). Die Werbungskosten sind für das Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet wurden (§ 11 II EStG). Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Werbungskosten, die kurze Zeit vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen oder geleistet worden sind, sind Einnahmen oder Werbungskosten dieses Jahres. Mit dieser Ausnahme gelten daher die gleichen Grundsätze, auch im Hinblick auf die Behandlung schwebender Geschäfte, wie bei der Überschußrechnung nach § 4 III EStG¹.

2. Im Körperschaftssteuerrecht und bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im Gewerbesteuerrecht

Die Grundsätze des Einkommenssteuerrechts hinsichtlich der Behandlung schwebender Geschäfte gelten auch bei der Ermittlung der Körperschaftssteuer sowie des Gewerbeertrags bei der Gewerbesteuer². Denn sowohl die Körperschaftssteuer als auch der Gewerbeertrag bemessen sich grundsätzlich nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Wirtschaftsjahres bezogen hat³.

III. Die Bedeutung schwebender Geschäfte für das Bewertungsrecht

Im Gegensatz zur Ertragssteuerbilanz, die auch in starkem Maße, insbesondere von der dynamischen Bilanzauffassung herrührend, der periodengerechten Erfolgsermittlung eines Unternehmens dient, wird im Bewertungsrecht rein statisch das Vermögen zu einem bestimmten Stichtag ermittelt. Auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, die sich nach § 95 ff BewG richtet, sowie bei der Bewertung des sonstigen Vermögens im Vermögens-, Erbschaftssteuerrecht und im Gewerbesteuerrecht bei der Ermittlung des Gewerbekapitals, taucht die Frage der Behandlung und Bewertung schwebender Geschäfte und die sich während der Dauer des Schwebezustands des Geschäfts ergebenden Vorgänge im Hinblick darauf auf, inwieweit diese Vorgänge das zu ermittelnden Vermögen verändern.

¹Bp-Kartei Teil I, Schwebende Geschäfte S. 11/12; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1272);

²Rosenau BB 72, 167 (171)

³vgl. § 5 KStG; § 7 GewStG

IV. Die Bedeutung schwebender Geschäfte bei den Verkehrssteuern

Schwebende Geschäfte sind im allgemeinen für die Verkehrssteuern ohne Bedeutung. Denn Gegenstand der Besteuerung ist in der Regel nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern erst das Erfüllungsgeschäft, also die tatsächlich bewirkte Leistung¹, mit der auch gleichzeitig der Schwebezustand des Geschäfts beendet wird². Auch soweit die Verkehrssteuer ausnahmsweise an den Abschluß schuldrechtlicher Verträge anknüpft³, ergeben sich im allgemeinen keine Probleme.

Der Umsatzsteuer als der wichtigsten Verkehrssteuer unterliegen nach § 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die der Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens im Inland ausführt. Bei Lieferungen knüpft § 3 I UStG die Steuerpflicht an die Verschaffung der Verfügungsmacht, die zum Teil kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung vorverlegt wird (vgl. § 3 VII UStG). Bei sonstigen Leistungen ist die Abnahme der maßgebende Zeitpunkt. Die Umsatzsteuer entsteht bei der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen, auch die Teilleistungen, ausgeführt, bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (vgl. § 13 UStG). Schwebende Geschäfte als solche unterliegen der Umsatzsteuer, wenn ein schwebender Vertrag im Zusammenhang mit einer Geschäftsveräußerung oder durch Einzelvereinbarung auf einen Dritten übergeht und dieser hierfür ein Entgelt zahlt. Dann liegt insoweit ein steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungsaustausch vor⁴.

¹vgl. § 1 UStG; § 2 KVStG, § 1 VersStG;

²Bp-Kartei, Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 2

³vgl. § 1 I Nr. 1; § 1 III Nr. 1, 3, § 1 IV GrEstG; § 17 KVStG

⁴Bp-Kartei aaO, S. 3

2. Teil Die schwebenden Geschäfte in der Ertragssteuerbilanz

1. Kapitel Der noch unerfüllte Vertrag in der Bilanz

Unmittelbar nach Vertragsschluß hat in der Regel noch kein Vertragspartner mit der Erfüllung der von ihm geschuldeten Leistung begonnen. Es sind bis dahin keinerlei Aufwendungen irgendwelcher Art im Hinblick auf das abgeschlossene Geschäft angefallen.

1. Abschnitt Das schwebende Geschäft als Wirtschaftsgut

Nur Wirtschaftsgüter, sei es positiver oder negativer Art, sind in der Bilanz anzusetzen. Der Begriff des Wirtschaftsguts ist der Steuerbilanz eigentümlich. Wirtschaftsgüter umfassen nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten läßt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Selbständig bewertungs- und nutzungsfähig ist ein wirtschaftlicher Wert, wenn er als Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar ist.¹

Unbestreitbar ist zunächst, daß die mit dem Vertragsschluß entstehenden Ansprüche und Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft für sich betrachtet Wirtschaftsgüter darstellen. Sowohl Vertragsanspruch als auch Leistungsverpflichtung lassen sich bestimmen und bewerten. Es handelt sich insoweit um Wirtschaftsgüter materieller Art.²

Durch die spätere Erfüllung der vertraglich vereinbarten Leistungen entstehen neue, selbständige Wirtschaftsgüter anderer Art.³

¹Der BFH in ständiger Rechtsprechung, z. B. BFH vom 29.4.1965 BStBl 1965 III, 414; BFH vom 17.8.1961 HFR 1962 Nr. 125; Littmann §§ 4,5 Anm. 325

²Wirke DB 1973, 1567 (1569); Roer DB 1975, 1381 (1382); Bergmann DB 1972, 2367 (2370); Fischer DB 1973, 1815 (1819); BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529 (530)

³Wirke aaO; Fischer aaO; Roer aaO und DB 1972, 345 (346); Bergmann aaO

So ist etwa die in Erfüllung eines schwebenden Vertrags gebaute Maschine, die am Bilanzstichtag noch unfertig ist, als "Halbfertiges Erzeugnis" in der Bilanz zu aktivieren.

Steuerlich wird vielfach auch das schwebende Geschäft selbst als Wirtschaftsgut angesehen und den immateriellen Wirtschaftsgütern zugeordnet. Roer hält die Wirtschaftsgutseigenschaft eines schwebenden Geschäfts sogar für unbestreitbar.¹ Auch der BFH hält "Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften" für ein immaterielles Wirtschaftsgut, das die Aktiven des Betriebes vermehren könne.² Bergmann faßt alle Ansprüche und Verpflichtungen, die ihren Rechtsgrund im Vertrag haben, steuerlich zu einer Bewertungseinheit zusammen, weil die verschiedenen Rechte und Pflichten nur durch den Vertrag existent seien. Bergmann nennt dieses Wirtschaftsgut "Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Vertrag".³ Nickolay⁴ hält jedenfalls das schwebende Geschäft im weiteren Sinn für ein bilanzierungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut, da Aufwendungen vorliegen, die zum Erwerb einer Gewinnchance getätigt wurden.

Betrachtet man die Frage, ob das schwebende Geschäft als solches als Wirtschaftsgut anzusehen ist, auf Grund der Definition des Wirtschaftsgutsbegriffs, so ist zuzugeben, daß schwebende Geschäfte für ein Unternehmen in der Regel Vorteile bringen. Ein gewisser Bestand an schwebenden Geschäften kann sich für die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens als sehr vorteilhaft erweisen,⁵ weil dadurch die Kapazität des Unternehmens ausgelastet wird und sich aus den schwebenden Geschäften künftige Gewinnchancen ergeben.

¹Roer DB 1972, 345 (348)

²BFH vom 5.8.1970 HFR 1970, 580; BFH vom 6.3.1970 BStBl 1970 II, 489 (490/491); BFH vom 3.7.1964 BStBl 1964 III, 548; BFH vom 20.11.1962 BStBl 1963 III, 59 (60); BFH vom 9.7.1958 BStBl 1958 III, 416; ebenso Gottschalk S. 39; Lohmeyer DStR 1975, 651; Herrmann-Heuer EStG § 6 Stichwort Schwebende Geschäfte; Gail BBK F 13, 1707; Littmann DStZ A 1963, 177 (180); Hoffmann BB 1971, 384

³Bergmann DB 1972, 2367 (2370): es handelt sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut. Es entsteht durch den Abschluß des Vertrages, ist also nicht entgeltlich erworben.

⁴Nickolay DStR 1976, 271 (280)

⁵BFH vom 6.3.1970 BStBl 1970 II, 489 (490); Barske NWB F 17 a, 485 (488)

Das einzelne Geschäft kann selbst wieder Gegenstand eines Geschäfts sein.¹ Wegen dieser Vorteile läßt sich der Kaufmann schwebende Geschäfte auch etwas kosten. Er wirbt für seine Leistungen und bezahlt für vermittelte Geschäfte.

Wer das schwebende Geschäft als solches jedoch als Wirtschaftsgut ansieht, faßt die aus dem schwebenden Geschäften in der Person der jeweiligen Vertragspartner entstandenen Ansprüche zu Unrecht zu einem zusammen. Das Geschäft ist nur Mittel zum Zweck. Beide Vertragspartner wollen unter Eingehung einer entsprechenden Verpflichtung einen Anspruch erlangen, der eine den Anspruch auf die Leistung und der andere den Anspruch auf die Vergütung.²

Als Wirtschaftsgut kennt die Bilanz nicht die ziffernmäßige Bewertung des gesamten Vertragsinhalts, sondern nur bestimmte Ansprüche und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Vertrag ergeben.³ Bewertet wird nicht das Geschäft als solches, sondern die in ihm zusammengefaßten Wirtschaftsgüter. Bei der Bewertung ist immer von der kleinsten Bewertungseinheit auszugehen. Der Erfolg oder Mißerfolg des Geschäfts wird durch eine Gegenüberstellung der gegenseitigen Ansprüche ermittelt. Das schwebende Geschäft läßt sich im übrigen, wenigstens auf Seiten des zur Zahlung Verpflichteten, wegen der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung überhaupt nicht bewerten.

Im übrigen widerspricht eine Zusammenfassung von Anspruch und Verpflichtung unter dem Wirtschaftsgut "Schwebender Vertrag", wie sie etwa Bergmann vornimmt, dem Grundsatz der Einzelbewertung und dem in § 152 Abs. 8 AktG als Grundsatzordnungsmäßiger Bilanzierung verankerten Saldierungsverbot.⁴ Danach dürfen Forderungen und Verbindlichkeiten nicht miteinander verrechnet werden.

¹Barske NWB F 17 a, 485 (488)

²so Barske aaO

³Schönnenbeck DB 1962, 1316; Schindele BB 1963, 947 (950)

⁴Wirke DB 1973, 1567 (1569)

Adler-Düring-Schmaltz¹ lassen Ausnahmen zu, wenn Gläubiger und Schuldner identisch sind und die gegenseitigen Ansprüche sich aufrechenbar gegenüberstehen. Bei schwebenden Geschäften ist jedoch eine Aufrechnung nicht möglich, da eine Geldforderung einem Leistungsanspruch gegenübersteht. Es fehlt somit an der Gleichartigkeit der Ansprüche.²

Anspruch und Verpflichtung sind im übrigen im schwebenden Vertrag auch nicht so eng miteinander verbunden, daß sie ihre Selbständigkeit verlieren und im schwebenden Geschäft aufgehen. Sie stehen zwar in einem synallagmatischen Verhältnis zueinander,³ beide können aber getrennte Wege gehen. Ansprüche können an einen Dritten abgetreten werden. Verpflichtungen können im Wege der Schuldübernahme von Dritten übernommen werden.

Das schwebende Geschäft ist damit, jedenfalls in der Hand der ursprünglichen Vertragspartner, kein immaterielles Wirtschaftsgut, sondern besteht, vom Standpunkt eines Vertragspartners aus betrachtet, aus zwei materiellen Wirtschaftsgütern, nämlich einem aktiven Wirtschaftsgut, dem Vertragsanspruch, und einem passiven Wirtschaftsgut, nämlich der Leistungsverpflichtung. Es besteht keinerlei Grund, daneben noch ein drittes Wirtschaftsgut in der Gestalt des schwebenden Geschäfts anzunehmen.⁴

¹Adler-Düring-Schmaltz, § 152 Anm. 167 c

²Wirke DB 1973, 1567 (1569)

³vgl. § 320 BGB

⁴Barske NWB F 17 a, 485 (496)

2. Abschnitt Der Grundsatz der Nichtbilanzierung

I. Kein Ausweis des bloßen Vertragsschlusses in der Bilanz

Mit Abschluß des Verpflichtungsgeschäfts entstehen rechtlich die gegenseitigen Ansprüche aus dem Vertrag. So entstehen beim Kauftrag der Anspruch des Käufers auf Übereignung der Kaufsache und der Anspruch des Verkäufers auf Zahlung des Kaufpreises. Diese wechselseitigen Ansprüche stellen zwar an sich Wirtschaftsgüter materieller Art dar, die bilanziert werden könnten. Eine Bilanzierung entspricht jedoch bei keiner Vertragspartei handelsrechtlichen Gepflogenheiten. Entgegen § 38 HGB, wonach der Kaufmann verpflichtet ist, seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen, werden gegenseitige Verträge, deren Forderungen und Verbindlichkeiten sich noch völlig unerfüllt gegenüberstehen, in den Bilanzen grundsätzlich nicht berücksichtigt¹.

¹ aus der Rechtsprechung BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; BFH v. 16.09.1970 BStBl 1971 II, 85 (86); BFH v. 10.08.1961 HFR 1961, 268; BFH v. 19.07.1960 BStBl 1960 III, 347 (348); BFH v. 01.03.1960 BStBl 1960 III, 208, BFH v. 19.08.1958 StRK EStG § 5 R 229 S. 291 (292); BFH v. 19.12.1957 BStBl 1958 III, 162; BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; BFH v. 26.01.56 BStBl 1956 III, 113 (114); BFH v. 08.05.1952 BStBl 1952 III, 173; RFH v. 14.01.1942 RStBl 1942, 182 (183); RFH v. 08.10.1941 RStBl 1941, 893; RFH v. 08.02.1938 RFHE 43, 234 (236); RFH v. 10.07.29 StuW 1929 II Nr. 690 Sp. 1259; RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332; RFH v. 16.10.1925 RFHE 17, 243; RFH v. 25.03.1925 RStBl 1925, 166; RFH v. 16.12.1922 RFHE 11, 186 (188); RFH v. 07.05.1920 RFHE 3, 22; FG Berlin v. 23.10.1969 EFG 1970, 161 (162); FG Bremen v. 28.02.64 EFG 1964, 479; FG Karlsruhe v. 09.10.1957 EFG 1958, 86; FG Düsseldorf v. 25.02.1958 EFG 1959, 156 (157); Verfügung der OFD Freiburg v. 14.10.1957 DStZ B 1957, 526; OFD Hannover v. 07.03.1957 DB 1957, 344; OFD Stuttgart v. 05.10.1953 BB 1953, 909; Bp-Kartei Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 4; aus dem Schrifttum: Rosenau BB 1972, 167; Forster Wpg 1971, 393; Lohmeyer DStZ A 1969, 379 (380) und DStR 1975, 651; Richter StBp 1967, 280 (281) und FR 1964, 278 und DStR 1965, 591; Roer DB 1972, 345; Hoffmann BB 1971, 384; Barske NWB F 17 a, 485 (487); Mutze AG 1969, 275 und FR 1962, 34; Briese DB 1974, 2361; Littmann DStZ A 1963, 177 (179); Littmann-Förger Anm. 343; Krah DStR 1959, 459; Münzner RWP Bl. S 25 (27); Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111); Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603); Falkenroth StuW 1950, 457 (463) und BB 1958, 37; hs FR 1958, 71; Stapper S. 37; Gerlt S. 138; Vellguth S. 7/8 und 68 ff.; Wetzler ZfB 1925, 341; Erler DStZ 1927, 112; Blom ZfhF 1932, 250 (251 und 257); Gebhard DStZ 1930, 166; Eisele WP 1954, 325; Hermann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 x (2); Schönnenbeck DB 1962, 1282;

Eine Bilanzierung erfolgt erst dann, wenn wenigstens ein Vertragspartner bereits ganz oder teilweise die geschuldete Leistung erbracht hat, wenn bereits Aufwendungen im Rahmen schwebender Geschäfte angefallen sind, wenn bereits am Bilanzstichtag Zahlungsverpflichtungen für das abgelaufene Geschäftsjahr bestehen oder wenn aus den schwebenden Geschäften ein Verlust droht¹.

II. Gründe der Nichtbilanzierung

Zur Begründung der Nichtbilanzierung hat man die verschiedensten Gesichtspunkte in Erwägung gezogen.

1. Nach Simon² ist die doppelte Buchführung nicht fähig, eine von einer Gegenleistung abhängige Forderung aufzunehmen. Die Buchführung könne von ihrer Systematik her erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich den der Leistung, in Tätigkeit treten. Schon Passow³ hat dem zu Recht widersprochen. Die Buchführung kann durchaus alle Fälle, die zu einer Einnahme oder Ausgabe führen schon vor der Vereinnahmung oder Verausgabung erfassen. Im System der doppelten Buchführung können sehr wohl alle Forderungen und Verbindlichkeiten, soweit ihr Geldwert feststeht oder geschätzt werden kann, ohne Rücksicht darauf gebucht werden, ob bereits geleistet worden ist oder nicht. Daß die Verbuchung unterlassen wird, beruht daher nicht auf einer Unfähigkeit der Buchhaltungstechnik, sondern darauf, daß freiwillig auf die an sich gegebene Möglichkeit, schwebende Geschäfte zu buchen, verzichtet wird.

2. Bergmann⁴ ist der Auffassung, daß alle Ansprüche und Verpflichtungen, die ihren Rechtsgrund im Vertrag haben, zunächst steuer-

¹BFH v. 10.08.1961 HFR 1961, 268; BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; RFH v. 08.10.1941 RStBl 1941, 893; RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332; Lohmeyer DStR 1975, 651 und DStZ A 1969, 379 (380);

²Simon Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 4. Aufl. 1910 S. 174; .
auch: Martin Die Bilanzierung von Forderungen und Schulden in der Handels- und Steuerbilanz, Diss. Frankfurt 1958, S. 25 und 38, ähnlich Niehus in: Bilanzen in bedeutenden Industriebetrieben, Hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft 1973, 10; wohl auch Weber S. 74

³Passow, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen Band I, 2. Aufl. 1918, S. 278; ebenso Gold ZfhF 1932, 393 (397); Bieg Wpg 1977, 113 (114) und StuW 1976, 339 (341)

⁴Bergmann DB 1972, 2367 (2370/2371)

lich eine Bewertungseinheit bildeten, weil die verschiedenen Rechte und Pflichten nur durch den Vertrag existent seien und gegenüber einer dritten Person, dem Vertragspartner, bestünden. Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Vertrag bildeten per Saldo ein immaterielles Wirtschaftsgut, das Bergmann "Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Vertrag" nennt. Dieses Wirtschaftsgut entstehe mit dem Abschluß des Vertrags, sei also nicht entgeltlich erworben. Die ertragssteuerliche Bewertung richte sich nach § 6 I Nr. 2 und 3 EStG. Danach seien die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen, es sei denn, der Teilwert liege niedriger. Anschaffungs- und Herstellungskosten seien bei einem noch unerfüllten Vertrag nicht angefallen, also gleich Null. Ginge man davon aus, daß sich bei Abschluß des Vertrages Ansprüche und Verpflichtungen die Waage hielten, der Vertrag "ausgeglichen" sei, so werde auch der Teilwert gleich Null sein. Ist ein Vertrag nicht ausgeglichen, weil der Anspruch des einen Vertragspartners Gewinnbestandteile enthält, so könne zwar der Teilwert einen Teil des zu erwartenden Gewinns ausmachen. Dieser dürfe jedoch nicht angesetzt werden, da er höher als die Anschaffungs- und Herstellungskosten sei. Übersteigt die Verpflichtung demgegenüber den Anspruch, liege der Teilwert niedriger und sei auszuweisen.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Wenn es sich bei den "Ansprüchen und Verpflichtungen aus dem Vertrag" um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelte, das nicht entgeltlich erworben worden ist, so ist bei einem schwebenden Geschäft, das Gegenstände des Anlagevermögens betrifft, eine Aktivierung nach § 5 II EStG nicht zulässig. Eine nähere Untersuchung der Höhe von AK, HK oder Teilwert bedarf es insoweit nicht. Soweit schwebende Geschäfte Gegenstände des Umlaufvermögens betreffen, kann Bergmann dagegen nicht entgegengehalten werden, daß nur entgeltlich erworbene schwebende Geschäfte aktiviert werden dürfen¹. Das schwebende Geschäft stellt jedoch in der Hand der ursprünglichen Vertragspartner kein Wirtschaftsgut dar², so daß eine Aktivierung von "Ansprüchen und Verpflichtungen aus dem Vertrag" überhaupt nicht in Betracht kommt.

¹ Barske NWB F 17 a, 485 (488)

² vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, 1. Abschnitt, Seite 25 ff

3. Verschiedentlich wird eine Bilanzierung des noch unerfüllten schwebenden Vertrags abgelehnt, da die Buchführung nicht die Aufgabe habe, Verkaufsabschlüsse zu überwachen¹. Rechtlich entstünden zwar Forderungen und Verbindlichkeiten schon bei Vertragsabschluß. Für die Bilanzierung komme es aber nicht auf die formalrechtliche Entstehung eines Rechts oder einer Verbindlichkeit an, sondern darauf, ob wirtschaftlich durch die Zugehörigkeit einer Sache oder eines Rechts eine Vermögensmehrung oder durch Belastung mit einer Verbindlichkeit eine Vermögensminderung eingetreten sei². Nicht durch den Abschluß eines schuldrechtlichen Vertrags, sondern erst durch dessen dingliche Erfüllung trete eine wirtschaftliche Vermögensänderung ein, die bilanzierungspflichtig sei³. Daher soll es für den Zeitpunkt der Verbuchung eines Betriebsvorgangs nicht auf den Abschluß des Geschäfts, sondern allein darauf ankommen, ob nach kaufmännischer Auffassung ein Gegenstand als bereits oder noch zum Vermögen eines Betriebs gehörig anzusetzen ist oder ob eine Leistung seitens des Unternehmers erfolgt oder empfangen worden ist.

Auch diese Auffassung, die die rechtliche und wirtschaftliche Entstehung der gegenseitigen Ansprüche aus einem Vertrag zu unterschiedlichen Zeitpunkten eintreten läßt, ist abzulehnen. Denn selbstverständlich wird bei einem schwebenden Geschäft bereits durch die rechtliche Entstehung von Anspruch und Verpflichtung eine Vermögensänderung erzielt⁴. So würde ein Erwerber des Betriebs auch die bereits entstandenen Ansprüche und Verbindlichkeiten in seine Kaufpreiserwägungen miteinbeziehen. Streng genommen dürfte damit auch der Ausweis eines drohenden Verlusts nicht vorgenommen werden, da erst bei der Erfüllung des Vertrags die Vermögensminderung eintritt.

¹Frank DpB 1931, 571/572; Blom ZfhF 1932, 250 (251); Münzner RWP-BI S. 25 (26); Mutze FR 1962, 34; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603); Krah DStR 1959, 459; Vellguth S. 12;

²Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 34; Mutze aaO; Wirke DB 1973, 1567 (1570); Münzner aaO; Blom aaO;

³Mutze S. 172; Mutze FR 1962, 34; Blom aaO; Stapper S. 37

⁴zumindest in seiner Struktur Bieg S. 70; Schneider S. 25 und 32;

4. Überwiegend wird eine Bilanzierung des gegenseitigen noch unerfüllten Vertrags mit der Begründung abgelehnt, daß sich Leistung und Gegenleistung aus dem schwebenden Geschäft in der Regel wertmäßig ausgleichen¹. Nach Auffassung des RFH² gilt dies insbesondere dann, wenn die Verträge erst kurz vor dem Bilanzstichtag abgeschlossen worden sind. Es kann von der Vermutung ausgegangen werden, daß die vom Kaufmann getroffenen Maßnahmen wirtschaftlich sinnvoll sind. Ziel des Kaufmanns ist es nämlich, für seine Leistung eine mindestens gleichwertige Gegenleistung zu erhalten. Anderenfalls würde er den Vertrag grundsätzlich nicht abschließen. Das Betriebsvermögen bleibt somit der Höhe nach durch das schwebende Geschäft unberührt, so daß die Weglassung von Anspruch und Verpflichtung aus der Bilanz den Vermögensstand des Unternehmens nicht beeinflußt². Dagegen würde die Übersichtlichkeit der Bilanz schwer gefährdet und die Buchhaltung außerordentlich kompliziert, wenn durch die Erfassung der noch unerfüllten schwebenden Geschäfte die Bilanz stark aufgebläht würde³.

¹ aus der Rechtssprechung: BFH v. 19.07.1960 BStBl 1960 III, 347 (348); BFH v. 19.08.1958 StRK EStG §5 R 229; BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; BFH v. 07.09.1954 BStBl 1954 III 330; BFH v. 16.09.1970 BStBl 1971 II 85(86); BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III 113 (114); BFH v. 08.05.52 BStBl 1952 III 173; OFH v. 22.06.1949 StuW 1949, 51; RFH v. 16.04.42 StuW 1942, 194; RFH v. 14.1.1942 RStBl 1942, 183; RFH v. 08.10.1941 RStBl 1941, 893; RFH v. 08.02.1938 RFHE 43, 234; RFH v. 18.11.1937 StuW 1938, 17; RFH v. 22.10.1931 StuW 1932, 7; RFH v. 10.07.1929 StuW 1929, 690; RFH v. 22.04.1927; RFHE 21, 125; RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332 (334); RFH v. 16.10.1925; RStBl 1925, 215; RFH v. 16.12.1922 RFHE 11, 186 (188); RFH v. 25.03.1925; RStBl 1925, 166; RFH v. 07.05.1920 RFHE 3, 22 (25); FG Düsseldorf v. 25.02.1958 EFG 1959, 156 (157); FG Münster v. 20.02.1974 EFG 74, 353; Verfügungen der OFD Freiburg v. 14.10.1957 DStZ B 1957, 536; OFD Hannover v. 07.03.1957 DB 1957, 344; OFD Stuttgart v. 05.10.1953 BB 1952, 909; Bp-Kartei Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 4; aus der Literatur: Herrmann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 x (2); Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 34; hs FR 1958, 71; Krah DStR 1959, 459; Lohmeyer DStZ A 1969, 379 (380); Falkenroth StuW 1950, 457 (463) und BB 1958, 37; Briese DB 1974, 2361; Münzner RWP-BI S. 25 (27); Hoffmann BB 1971, 384; Maaßen Teilwert S. 42; Richter StBp 1967, 280 (281) und DStR 1965, 591 und FR 1964, 278; Littmann-Förger Anm. 343; Stapper S. 40; Reichel Inf. 1966, 273; Gold ZfH 1932, 393 (397); Gebhard DStZ 1930, 166; Erler DStZ 1927, 112; Wetzler ZfB 1925, 341

² RFH v. 07.05.1920 RFHE 3, 22; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 113;

³ Vellguth S. 10; Passow S. 280; Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111)

Daß sich Forderungen und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft gleichwertig gegenüberstehen, trifft jedenfalls bei einem schwebenden Anschaffungsgeschäft des Kaufmanns zu¹. Soweit ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut erworben wird, ist das angeschaffte Wirtschaftsgut mit dem Betrag als Anschaffungskosten zu bewerten, der in der Regel dem zu zahlenden Entgelt entspricht². Wo die Gegenleistung nicht aktiviert werden kann, z.B. eine Dienstleistung, sind ebenfalls Leistung und Gegenleistung wertmäßig ausgeglichen, da der Unternehmer in der Regel nur den Marktpreis bzw. den für die Leistung üblichen Preis zahlen wird. Außerdem ist die vom Unternehmer begehrte Leistung grundsätzlich nicht günstiger zu bekommen, da auch der andere Vertragspartner seine Leistung nicht unter Wert erbringen will. Leistung und Gegenleistung sind somit wertmäßig ausgeglichen.

Zweifel hinsichtlich der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung ergeben sich jedoch dort, wo der Unternehmer, wie etwa bei einem Verkauf, das Geschäft zur Erzielung von Gewinnen abgeschlossen hat. Das Entgelt für die Leistung des Unternehmers enthält in diesem Fall die dem Kaufmann bei ihrer Erbringung entstehenden Selbstkosten sowie einen angemessenen Gewinn. Auch hier soll jedoch die Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung wegen der vorhandenen Risiken für die Gewinnrealisierung bestehen³.

Für den Liefernden bzw. Leistenden gleichen sich aber Forderung und Verbindlichkeit in diesem Fall gerade nicht aus, sonst hätte er das Geschäft vermutlich nicht abgeschlossen⁴. Ein Anspruch auf ein Entgelt, das über die Selbstkosten der eigenen Leistung hinaus auch einen Gewinnbestandteil enthält, ist trotz der im Hinblick auf die Gewinnrealisierung vorhandenen Risiken höher zu bewerten, als ein Anspruch, der von vornherein allenfalls die Selbstkosten deckt. Die Nichtberücksichtigung des schwebenden Geschäfts, das noch von keiner Seite erfüllt wurde, ist in diesem Falle nur von dem Grundsatz aus verständlich, daß nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen⁵.

¹Barske NWB F 17a, 485 (487); Roer DB 1972, 345; Eisenblätter/Wehr aaO

²von den Anschaffungsnebenkosten abgesehen

³BFH v. 08.05.1952 BStBl 1952 III, 173; BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 x (2); Barske NWB F 17a, 485 (487); Pohlner BBK F 13, 1061 (1063); Gebhard DStZ 1930, 165 (166), Gnam Ziffer 121 Anm. 1

⁴RFH v. 7.5.1920 RFHE 3, 22; Roer DB 1972, 345; Waldner BB 1961, 400 (402); Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111); Passow S. 280; Bieg S.47

III. Die erfolgsneutrale Bilanzierung

Entgegen der herrschenden Meinung, die noch gänzlich unerfüllten schwebenden Geschäfte nicht in die Bilanz aufzunehmen, wird im Schrifttum zum Teil die Forderung erhoben, schwebende Geschäfte erfolgsneutral auszuweisen¹. Aus steuerrechtlicher Sicht ist diese Art der Bilanzierung ohne jegliche Bedeutung, da der zu versteuernde Gewinn dadurch nicht verändert wird.

Die Forderung nach einer erfolgsneutralen Bilanzierung schwebender Geschäfte wird insbesondere mit der Zielsetzung der Handelsbilanz begründet. Zweck der Handelsbilanz ist nicht ausschließlich die Ermittlung des Gewinns, wie dies bei der Steuerbilanz der Fall ist. Die Bilanz soll auch ein "das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellender Abschluß" sein (vgl. § 39 HGB). Zur Verwirklichung dieser Zielsetzung sei es entscheidend, daß das Bruttovermögen und die Schulden um den Betrag der Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften erhöht würden².

Lehmann³ und Bieg⁴ sehen in der Nichterfassung schwebender Geschäfte sogar einen Verstoß gegen den handelsrechtlichen Grundsatz der vollständigen Erfassung des Vermögens und der Schulden des Unternehmers (vgl. §§ 39, 40 HGB). Nach Bodarwé⁵ erfordern sowohl der Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht als auch der Grundsatz der Wahrheit der Darstellung in den Vertragsabschlüssen der Unternehmen den vollständigen und unsaldierte Ausweis aller eingegangenen Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften.

⁵RFH v. 11.01.1939 RStBl 1939, 323; RFH v. 17.04.1929 StW 1929 II Nr. 631 Sp. 1180 (1181); FG Münster v. 21.10.1971 EFG 1972, 173; Roer aaO; Waldner aaO; Eisenblätter/Wehr aaO; Lohmeyer DStR 1975, 651 (652); Nies WpG 1972, 383 (387); Kropff § 149 Anm. 83; Rosenau BB 1972, 167; Mittelbach DStZ A 1966, 265; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1266); Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603)

¹Bieg WpG 1977, 113; Bodarwé WpG 1966, 668; Verfasser anonym NB 1959, 85; Lehmann ZfB 1955, 537; Fleege-Althoff S. 157; Schneider S. 37 ff; Arensberg S. 52 ff; Bieg StW 1976, 339 ff; Stützel S. 491

²Verfasser anonym NB 1959, 85 (86); Bieg WpG 1977, 113 (116) und StW 1976, 339 ff

³Lehmann ZfB 1955, 537;

⁴Bieg WpG 1977, 113 (116); Verfasser anonym NB 1959, 85; Thiery Die Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht unverbriefter Forderungen nach deutschem Aktienrecht, Diss. Innsbruck 1969, S. 44; Staehelin, Zur Frage der Bilanzfähigkeit, 1932, S. 37;

⁵Bodarwé WpG 1966, 668 (672); Döllnerer BB 1980, 1335

Schon früher wurde in der Literatur der erfolgsneutrale Ausweis schwebender Geschäfte gefordert und entsprechende Bilanzierungsmöglichkeiten vorgeschlagen¹. In neuester Zeit hat insbesondere Bieg² einen detaillierten Vorschlag zur erfolgsneutralen Bilanzierung schwebender Geschäfte unter Beachtung der geltenden handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften gemacht. Er unterscheidet hierbei zwischen Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften.

1. Das Anschaffungsgeschäft

Die buchhalterische Erfassung des schwebenden Vertrags bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses kann bei einem schwebenden Anschaffungsgeschäft nur durch den Ausweis der Forderung auf Lieferung oder Leistung und durch den gleichzeitigen Ausweis einer Verbindlichkeit, der Verpflichtung zur Zahlung des Entgelts geschehen³. Damit bucht der Unternehmer bei einem Anschaffungsgeschäft:

Sachlieferungs- und Leistungsforderungen aus schwebenden Verträgen an Geldverbindlichkeiten aus schwebenden Verträgen⁴.

Als Wertansatz wird jeweils das vereinbarte Entgelt gewählt, so daß sich eine erfolgsneutrale Erfassung des Anschaffungsgeschäfts entsprechend dem Anschaffungswertprinzip ergibt⁵.

2. Das Veräußerungsgeschäft

Im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bucht der Veräußerer in Höhe des vereinbarten Entgelts:

Geldforderungen aus schwebenden Verträgen an Sachlieferungs- und Leistungsverpflichtungen aus schwebenden Verträgen⁶.

¹vgl. bei Vellguth S. 13 ff mwN; Sommerfeld, Die Wertansätze in der Inventur, 2. Aufl. S. 110; Schneider S. 37 ff; Gerstner Bilanzanalyse S. 146; Löhde Betriebswirtschaftliche Rundschau und Archiv für Revisions- und Treuhandwesen 1929, 200 ff, über die Buchführung der Industrie

²Bieg Wpg 1977, 113 und StuW 1976, 339 (345)

³Bieg Wpg 1977, 113 (116)

⁴Bieg aaO S. 117; Bieg S. 72 und 290 ff

⁵Bieg aaO S. 117;

⁶Bieg aaO S. 119; Bieg S. 72 und 315 ff;

Durch diese Buchung ergibt sich im Zeitpunkt des Vertragsschlusses ebenfalls eine erfolgsneutrale Erfassung des Veräußerungsgeschäfts. In der Bilanz ist dann nach Bieg die Sachlieferungs- oder Leistungsverpflichtung um die Differenz zwischen Geldforderung und erwarteten Aufwendungen zu kürzen und als nicht ausschüttungs- und besteuersfähiger Gewinn auszuweisen. Damit ergibt sich folgender Buchungssatz:

Sachlieferungs- und Leistungsverpflichtung aus schwebenden Verträgen an erwarteten, noch nicht für Gewinnausschüttung und Steuerzahlung zur Verfügung stehenden Gewinn aus schwebenden Verträgen¹.

Dieser erwartete Gewinn wird beim Jahresabschluß in der GuV-Rechnung übertragen:

Erwarteter, noch nicht für Gewinnausschüttung und Steuerzahlung zur Verfügung stehender Gewinn aus schwebenden Verträgen an GuV-Konto.

Dieser Ausweis des erwarteten Gewinns entspricht im Ergebnis einer steuerfreien Rücklage².

Diese Art der Bilanzierung hat sicherlich den Vorteil der größeren Klarheit für sich. Die Bilanz hat dadurch einen höheren Aussagewert³, da anderenfalls Gewinnchancen und Verlustrisiken aus schwebenden Geschäften nur unzulänglich in der Bilanz erkennbar gemacht würden. Die Bilanzadressaten werden bei dieser Bilanzierungsweise auch über künftige Periodenerfolge informiert. Sie trägt zu einer Verbesserung der die Liquidität betreffenden Informationen bei⁴. Sie entspricht jedoch nicht den derzeit geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung⁵ und wird auch von den handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften nicht gefordert.

¹Bieg aaO, S. 121/122

²Bieg aaO, S. 122

³Wirke DB 1973, 1567 (1570); Roer DB 1972, 345 und 351; Bieg aaO, S. 124 f; kritisch Hamel StuW 1977, 223

⁴Bieg aaO, S. 125

⁵insbes. dem Realisationsprinzip, vgl. Claussen AG 1979, 169 (181)

1. Erfordert das Prinzip der Vollständigkeit der Bilanz eine erfolgsneutrale Bilanzierung?

Wenn nach § 39 HGB jeder Kaufmann verpflichtet ist, seine Vermögenswerte genau zu verzeichnen und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen, so darf daraus nicht gefolgert werden, daß die Buchführung die Aufgabe hat, das Vermögen lückenlos mit allen vertraglichen Rechten und Verpflichtungen auszuweisen.

Die Bilanz enthält durchaus nicht alle Vermögenswerte eines Unternehmens¹. So dürfen beispielsweise immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht aktiviert werden, sofern sie nicht entgeltlich erworben sind². Im übrigen ist nach § 38 HGB der Kaufmann lediglich verpflichtet, die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sichtbar zu machen. Die GoB verlangen aber gerade nicht den Ansatz des noch unerfüllten schwebenden Geschäfts.

Die Buchführung hat nicht die Aufgabe, die Risiken und Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften ersichtlich zu machen. Dazu hat der Unternehmer bessere Einrichtungen³. Der Kaufmann führt in seinem Unternehmen eine Reihe von Hilfsbüchern. Aus diesen kann er sowohl sich als auch Dritte jederzeit über den Stand schwebender Geschäfte unterrichten. Schwebende Verträge können auch im Geschäftsbericht näher erläutert werden. Dieser ist besser geeignet, die Imponderabilien, die in den schwebenden Geschäften stecken, darzulegen, da dort auf die Besonderheiten des einzelnen Falls eingegangen werden kann⁴.

2. Die Nichtbilanzierung als Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung?

Der Grundsatz der Einzelbewertung erfordert den getrennten Ausweis von Wirtschaftsgütern in der Bilanz. Eine Saldierung von positiven

¹vgl. die Beispiele bei Wöhe S. 222 f

²§ 5 II EStG

³Vellguth S. 15

⁴Vellguth S. 75 ff; Bodarwé Wpg 1966, 668 (670); Friederich S. 10

mit negativen Wirtschaftsgütern wäre grundsätzlich unzulässig. In der Nichtberücksichtigung noch unerfüllter schwebender Geschäfte ist jedoch noch keine unzulässige Gesamtbewertung mehrerer Wirtschaftsgüter zu sehen. Es wird nicht der Saldo von Leistung und Gegenleistung aus dem schwebenden Geschäft gebildet und in der Bilanz ausgewiesen. Vielmehr werden Leistung und Gegenleistung unberücksichtigt gelassen, weil bloße Vertragsabschlüsse noch keiner Buchung bedürfen. Darin ist keine unzulässige Saldierung zweier Wirtschaftsgüter zu sehen.

3. Der Grundsatz der Vereinfachung der Bilanz aus Gründen der Übersichtlichkeit

Zweck der Buchführung ist die Aufzeichnung der umfangreichen, betrieblichen Tätigkeit, damit der Unternehmer und Dritte sich jederzeit Klarheit über den betrieblichen Erfolg sowie den Vermögensstand des Unternehmens verschaffen können. Sie muß daher von ihrer Zielsetzung her einfach und übersichtlich sein. Die fortlaufende Verbuchung der Vertragsabschlüsse würde demgegenüber nur eine ungeheuere Mehrarbeit für die Buchhaltung mit sich bringen. Das betriebliche Rechnungswesen würde erheblich aufgebläht und damit unübersichtlich¹. Demgegenüber sind die mit einer laufenden Verbuchung der Vertragsabschlüsse verbundenen Vorteile so gering, insbesondere weil eine entsprechende Information über den Stand der schwebenden Geschäfte auch durch Aufzeichnungen außerhalb der Buchführung und Bilanz erreicht werden kann, daß auf eine Buchung durchaus verzichtet werden kann.

IV. Die Bilanzierung noch unerfüllter Verträge, nach deren Erfüllung der Zahlung kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut gegenübersteht

Bei Verträgen, bei denen nach ihrer Erfüllung der Zahlung kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut gegenübersteht, was insbe-

¹Maaßen StBp 1965, 85 (86) und Teilwert S. 43; Stapper S. 41; Friederich S. 8 - 10; He. mann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 x (3); Budde/Labrenz Wpg 1976, 97 (103); Vellguth S. 10 und 15; Hüttemann S. 14-16; Fischer DB 1973, 1815 (1819); Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111); Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603); Passow S. 280; Gold ZfhF 1932, 393 (397); RFH v. 08.10.1941 RStBl 1941, 893; Friederich S. 9

sondere bei allen Dienstleistungen der Fall ist, stellt die Zahlung laufenden Betriebsaufwand dar. Bereits mit dem Abschluß des Rechtsgeschäfts entsteht auf Seiten des Unternehmers die Zahlungsverpflichtung, deren sich der Kaufmann nicht mehr entziehen kann.

Für das schwebende Geschäft wird eine erfolgsneutrale, bilanzmäßige Behandlung in Hinblick darauf gefordert, daß sich bei gegenseitigen Verträgen Leistungsverpflichtung und Anspruch auf die Gegenleistung wertmäßig entsprechen und insoweit ein verfälschender Bilanzausweis durch Ansatz etwa nur der Verbindlichkeit als eines Teils des Gesamtgeschäfts vermieden werden muß.¹

Hieraus zog das FG Münster² und ein Teil des Schrifttums³ den Schluß, daß bei Verträgen, durch deren Gegenleistung der Unternehmer kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut erlangt, die allgemeinen Grundsätze über die Nichtberücksichtigung noch unerfüllter schwebender Geschäfte nicht eingreifen. Wenn bereits mit dem Abschluß des Vertrags auf Seiten des Kaufmanns die Zahlungsverpflichtung entsteht, der sich der Unternehmer nicht mehr entziehen kann, und wenn auch nach der Erbringung der Gegenleistung die betriebliche Vermögensminderung bestehen bleibt, so bestehe kein Anlaß, die Zahlungsverpflichtung erst bei Erbringung der Gegenleistung zu bilanzieren. Die späteren Ausgaben stellten wegen der Nichtaktivierbarkeit der Gegenleistung wirtschaftlich eine Vermögensminderung dar, die auf dem Vertragsschluß beruhen. Deren Ausweis werde durch das Imparitätsprinzip gefordert. Anderenfalls würde die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens unvollständig und falsch dargestellt^{4 5}.

¹ FG Münster v. 20.02.1974 EFG 1974, 353 (354)

² EFG 1979, 327

³ Ditgen DB 1974, 646 (651); Plate DStR 1973, 193 (194); Offerhaus DB 1974, 473; Plückebaum Inf. 1973, 245 (246); van der Velde FR 1974, 387; Hofbauer DStR 1974, 104; Budde/Labrenz Wpg 1976, 102ff; Weirich Wpg 1969, 227; Kropff § 152 Anm. 60; Gail NWB F 17a, 461; Rieger BBK F 13, 1851 (1853); FG Münster v. 20.02.1974 EFG 1974, 354; Risse BB 1962, 327 (328); Lohmeyer DStR 1975, 651

⁴ Bise DB 1975, 2397 (2399); FG Münster v. 23.02.1979 EFG 1979, 327

⁵ Ein vorzeitiger Ausweis des Zahlungsanspruchs wird dagegen nirgends gefordert. Eine Bilanzierung würde auch gegen das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne verstoßen.

Der BFH¹ ist dem zu Recht nicht gefolgt. Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften werden nicht bilanziert, soweit sie noch von keiner Seite erfüllt worden sind. Dies gilt auch für die Verträge, bei denen die Gegenleistung nicht zu einem aktivierbarem Wirtschaftsgut führt. Denn auch in diesen Fällen stehen sich Leistung und Gegenleistung gleichwertig gegenüber. Ein Erwerber des Unternehmens würde wegen der Zahlungsverpflichtung aus dem Vertrag auch nicht den Kaufpreis mindern, sofern der Vertrag für das Unternehmen vorteilhaft ist.

V. Immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen schwebender Geschäfte

Mit dem Abschluß schwebender Geschäfte, mit deren Erfüllung noch von keinem Vertragspartner begonnen wurde, können besondere immaterielle Werte entstehen. Dies ist insbesondere bei der Einräumung von Belieferungs-², Bezugs-³ und Nutzungs-⁴ sowie Verlagsrechten⁵ der Fall. Hierbei handelt es sich um immaterielle

¹ BFH v. 12.06.1964 BStBl 1964 III, 450; BFH v. 26.05.1976 BStBl 1976 II, 622; BFH v. 26.10.1977 BStBl 1978 II, 97; BFH v. 26.10.77 BStBl 1978 II, 99; BFH v. 16.05.1973 BStBl 1974 II, 25; ebenso BMWF Schreiben vom 13.11.1972 DB 1972, 2279; Nolte DB 1962, 146; Mies FR 1974, 73; Runge DStZ A 1973, 173 (176); Nehm Wpg 1966, 3; Stegmaier FR 1973, 213; Gassner / Lempenau DStZ A 1974, 134 (136); Kammann DStR 1979, 310 (312); Niedersächsisches FG v. 29.04.1975 EFG 1975, 594; BFH v. 20.03.1980 BStBl 1980 II, 297; *

² z.B. das Bierlieferungsrecht einer Brauerei, das gegen Gewährung eines Brauereidarlehens eingeräumt wurde; BFH v. 26.02.1975 BStBl 1976 II, 13 (14); BFH v. 17.03.1959 BStBl 1959 III, 320; Niedersächsisches FG v. 12.12.1972 EFG 1973, 397; Zweifelhafte ist, ob die Belieferungsrechte von Zeitschriftenunternehmen heute noch als Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Verneinend FG Münster v. 27.01.1954 EFG 1954, 102; Mittelbach StWA 1954, 73 ff; anders früher RFH v. 12.02.1941 RStBl 1941, 499; RFH v. 07.05.1941 Stuw 1941 II, Sp. 289 ff; RFH v. 26.01.1939 RStBl 1939, 553 (556); vgl. auch BFH v. 06.03.1970 BStBl 1970 II 489, wonach das Belieferungsrecht eines Lesezirkels bürgerlich-rechtlich lediglich aus der obligatorischen Rechtsstellung auf Grund des schwebenden Dauerschuldverhältnisses besteht. Eine Abtretung dieser Rechtsstellung im ganzen ist bürgerlich-rechtlich nicht möglich. Abtretbar sind nur die einzelnen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag. Hierzu ist nach § 415 BGB die Zustimmung des anderen Vertragspartners erforderlich. Die Rechtsstellung aus einem gegenseitigen Vertrag kann daher grundsätzlich nicht Gegenstand des Handelsverkehrs sein.

³ z.B. Stromlieferungsrechte, die dem Abnehmer infolge der Gewährung eines Zuschusses eingeräumt werden; vgl. Seite 229 ff

⁴ z.B. das Recht eines Arbeitsgebers, Wohnungen, für die er dem Bauherrn Baukostenzuschüsse gewährt, zu nutzen, insbesondere sie seinen Arbeitsnehmern zur Verfügung zu stellen.

⁵ vgl. aber Spitaler FR 1956, 243 (245 ff)

*Lempenau FR 1980,183; Kammann DStR 1980,401ff;Mayer-Wegelin DStZ 1980, 267

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Realisierung durch die Abwicklung der schwebenden Geschäfte bedürfen¹. Sie können oft auch an Dritte entgeltlich veräußert werden. Diese im Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft entstehenden Wirtschaftsgüter dürfen jedoch nach § 5 II EStG nicht aktiviert werden, da sie nicht entgeltlich erworben worden sind. Die originäre Erlangung derartiger Werte durch interne Aufwendungen des Unternehmens stellt noch keinen entgeltlichen Erwerb im Sinne des § 5 II EStG dar².

¹Weber S. 70

²BFH v. 26.02.1975 BStBl 1976 II, 13 (14)

2. Kapitel Die fehlende Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung bei schwebenden Geschäften

Auch wenn sich Leistung und Gegenleistung aus einem schwebenden Geschäft grundsätzlich gleichwertig gegenüberstehen kann, insbesondere dann, wenn zwischen Vertragsschluß und der Vertragsabwicklung ein längerer Zeitraum liegt, sich durch bestimmte Ereignisse, z. B. durch Preisveränderungen, dieses Wertverhältnis zugunsten einer Vertragspartei verschieben.¹

1. Abschnitt Der nicht realisierte Gewinn

Geht die Wertverschiebung in die Richtung, daß die Forderung die Verpflichtung übersteigt, liegt ein nicht realisierter Gewinn vor. Ein solches Ungleichgewicht kann auch bereits bei Vertragsabschluß vorliegen. Bei schwebenden Geschäften, die der Unternehmer im Interesse der Gewinnerzielung abschließt, also bei allen Umsatzgeschäften, fehlt es sogar im Regelfall und von vornherein an der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung. Denn der Anspruch ist für den Unternehmer gegenüber der Verbindlichkeit höherwertig, weil jener über die zur Erfüllung der Verbindlichkeit anfallenden Kosten hinaus auch einen Gewinnbestandteil enthält.

I. Das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne aus schwebenden Geschäften

1. bei Anschaffungsgeschäften

Steigt bei einem schwebenden Anschaffungsgeschäft der Marktpreis zwischen Vertragsschluß und Bilanzstichtag an oder hat der Unternehmer von vornherein zu einem Preis abgeschlossen, der unter dem üblichen Preis liegt, so bringt das Geschäft für den Kaufmann einen erheblichen Vorteil, weil er ein Wirtschaftsgut, etwa eine Ware, äußerst preisgünstig erhält. Insoweit mag man von einem nicht realisierten Gewinn sprechen.² Dieser Vorteil in Höhe der Differenz

¹RFH vom 4.11.1925 RFHE 17, 332 (334); Lohmeyer DStZ A 1969, 379 (381); Nies Wpg 1972, 383 (389)

²Vellguth S. 31; Stapper S. 45; Rosenau BB 1972, 167; Lohmeyer DStR 1975, 651 (652); Bp-Kartei Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 5; Erler DStZ 1927, 112 (115)

von Marktpreis und Anschaffungspreis darf jedoch nicht in der Bilanz ausgewiesen werden.¹ Denn im Fall der Erfüllung des schwebenden Geschäfts darf der Unternehmer das angeschaffte Wirtschaftsgut nur mit den Anschaffungskosten, nicht jedoch mit dem höheren Marktpreis, der dem Teilwert entspricht, bilanzieren.² Der vom Unternehmer erlangte Vorteil wird also nicht in der Bilanz berücksichtigt. Was aber für das angeschaffte Wirtschaftsgut selbst gilt, muß auch für die Bewertung des schuldrechtlichen Anspruchs auf die Lieferung oder Leistung gelten. Auch dieser darf nur mit den Anschaffungskosten bewertet werden.^{3 4}

2. bei Veräußerungsgeschäften

Mit dem Vertragsschluß ist ein wesentlicher Teil der Unternehmertätigkeit, wenn nicht gar der wichtigste, erfüllt. Der Unternehmer hat für seine Lieferung oder Leistung einen Abnehmer gefunden. Die Höhe des Veräußerungspreises steht damit fest. Der Anspruch ist durch den Vertrag gesichert, von dem sich der andere Vertragspartner grundsätzlich nicht lösen kann. Der Gewinn erscheint somit auf Grund der übernommenen Abnahme- und Zahlungsverpflichtungen gesichert.⁵

Obwohl Forderung und Verpflichtung durch den Geschäftsabschluß rechtswirksam entstanden sind, ist doch die Verwirklichung des Gewinns noch mit sehr vielen Unbekannten und Risiken belastet.⁶ Vor Erfüllung des Vertrags bestehen noch die mit der Erzeugung, Beschaffung und Übergabe der Lieferung bzw. die mit der Erbringung der Leistung verbundenen Risiken.⁷ Hat der Unternehmer Waren zu beschaffen, können sich Schwierigkeiten hinsichtlich der vereinbarten Qualität ergeben, so daß sogar das Geschäft hieran scheitern kann.⁸ Es besteht die Gefahr, daß nicht oder nicht zum

¹Erler aaO; Ludewig/Kamp DB 1951, 727 .

²vgl. § 6 EStG; sog. Anschaffungswertprinzip

³Vellguth § 33; Arensberg S. 61/62; Bieg S. 46/47 und StuW 1976, 339 (342)

⁴Ausnahme § 6 Ziffer 2 Satz 3 EStG

⁵Leffson S. 187; Stapper S. 48; Bühler-Scherpf S. 272

⁶Pohlner BBK F 13, 1061 (1063); Bieg Wpg 1977, 113 (120); Gnam Nr. 121, schwebende Geschäfte, Anm. 1; Barske NWB F 17 a 485 (487); Stapper S. 48; Maaßen Teilwert S. 43; Nies Wpg 1972, 383 (387)

⁷Bieg Wpg 1977, 113 (120); Götzen S. 267 ff; Leffson S. 187; Stapper S. 48; Kropff § 149 Anm. 83; Thiery S. 65 f

⁸Leffson aaO

vereinbarten Zeitpunkt geliefert bzw. geleistet werden kann.¹ Stellt der Unternehmer die Ware selbst her oder erbringt er die Leistung selbst, erscheinen die Risiken zwar geringer, da der Unternehmer die Fertigungsbedingungen in größerem Umfang beherrscht als die Bedingungen des Marktes. Doch kann der Lieferer oder Leistende auch hier von vorgelagerten Märkten abhängig sein, sofern er etwa die für die Fertigung benötigten Rohstoffe erst beschaffen muß.² Es können ferner auch hier ausgesprochene Fehldispositionen des Unternehmers vorkommen.

Solange der Kaufmann seine Leistung noch nicht erbracht hat, kann der andere Vertragspartner die Einrede des nicht erfüllten Vertrags erheben und seine Zahlung verweigern. Diese braucht nur Zug um Zug gegen Erbringung der Hauptleistung erfolgen.

Im übrigen können die Aufwendungen für die betriebliche Leistung vor ihrer Erbringung nur im Wege der Schätzung erfaßt werden. Die Kalkulation des Unternehmers ist nicht in der Lage, die bei Erfüllung des Vertrages anfallenden Kosten genau zu ermitteln, da ein großer Teil der Aufwendungen noch in der Zukunft liegt.³ Die der Vorkalkulation zugrunde liegenden Daten können sich auch nach Vertragsschluß noch ändern. So kann sich etwa herausstellen, daß zur Leistungserstellung eine größere Menge an Rohstoffen gebraucht wird, als vorhergesehen wurde. Es können sich auch nach Vertragsschluß die Preise für die Rohstoffe erhöhen, was zu höheren Aufwendungen führt. Erst wenn die betriebliche Leistung erbracht worden ist, stehen Aufwendungen und Erfolg fest. Die Erfolgsermittlung zu einem früheren Zeitpunkt würde nicht die gleiche Genauigkeit erreichen. Die Wirklichkeit kann sich von der Vorkalkulation sogar so weit entfernen, daß ein errechneter Gewinn in einen Verlust umschlägt.⁴

¹Leffson aaO

²Leffson aaO

³Vellguth S. 42/43; Friederichs S. 51; Leffson S. 188; Kropff § 149 Anm. 83

⁴Weber S. 48; Pohlner BBK F 13, 1061 (1063); Leffson S. 188

Wegen der nach Vertragsschluß vorhandenen Risiken ist der Kaufmann nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu einer vorsichtigen Bewertung verpflichtet. Der Ausweis des noch nicht realisierten Gewinns aus einem schwebenden, noch gänzlich unerfüllten Vertrag ist also unzulässig.¹ Es soll damit verhindert werden, daß unsichere Gewinne ausgeschüttet und der Besteuerung zugrunde gelegt werden, was zu einer Substanzminderung des Betriebes führen würde.²

¹BFH vom 15.5.1952 BStBl 1952 III, 169; BFH vom 3.3.1955 BStBl 1955 III, 222; BFH vom 8.10.1957 BStBl 1957 III, 442; BFH vom 10.8.1961 HFR 1961, 268; BFH vom 17.1.1963 BStBl 1963 III, 256; BFH vom 27.5.1964 BStBl 1964 III, 478; Döllner BB1980, 1335; Pohlner BBK F 13, 1061 (1063/1064); Bieg Wpg 1977, 113 (120); Barske NWB F 17a, 485 (487); Nies Wpg 1972, 383 (387); Stapper S. 43 ff; Weber S. 23; Götzen S. 150; Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 67; Mellerowicz § 149 Anm. 69; Littmann DStZ A 1963, 177 (179); Bordewin BB 1974, 973; Bp-Kartei Teil I Konto schwebende Geschäfte S. 4; Richter StBp 1967, 280 (281)

²Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 67; Stapper S. 44 f; Götzen S. 150

2. Abschnitt Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Geht die Wertverschiebung von Leistung und Gegenleistung in die Richtung, daß die Verpflichtung des Unternehmers seine Forderung aus dem Vertrag übersteigt, droht aus der Abwicklung des Geschäfts ein Verlust. Dieser kann auch dadurch entstehen, daß der Unternehmer, insbesondere in Zeiten verschärften Wettbewerbs, bewußt oder unbewußt Geschäfte abschließt, bei denen bereits bei Vertragsschluß feststeht, daß sie verlustbringend sein werden.

I. Das Gebot des Ausweises drohender Verluste aus schwebenden Geschäften

1. Das Imparitätsprinzip

Ob und inwieweit drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden müssen, ist ebenso wie die Berücksichtigung des nicht realisierten Gewinns eine Frage der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, die auf Grund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 EStG auch für die Steuerbilanz gelten. Hiernach ist der Kaufmann zu einer vorsichtigen Bilanzierung verpflichtet. Verbietet das Vorsichtsprinzip den Ausweis nicht realisierter Gewinne, so erfordert es umgekehrt den Ausweis drohender, noch nicht realisierter Verluste aus schwebenden Geschäften¹. Durch die Nichtbilanzierung drohender Verluste würde der Unternehmer seine Vermögenslage günstiger darstellen als sie in Wirklichkeit ist. Dies verstieße gegen den dem Vorsichtsprinzip zugrundeliegenden Gläubigerschutzgedanken und dem Grundsatz der Bilanzwahrheit².

¹ BFH v. 05.11.1957 BStBl 1958 III, 24 (25); BFH v. 04.06.1959 BStBl 1959 III, 325 (326); RFH v. 01.04.1925 StuW 1925 Nr. 233; RFH v. 04.11.1925 E 17, 332 (334); Bp-Kartei Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 4; Littmann-Förger Anm. 73 und 343; Barske NWB F 17a, 485 (489); Littmann DStZ A 1963, 177 (180); Götzen S. 111 ff; Mellerowicz § 149 Anm. 69 und § 152 Anm. 77; Kropff § 149 Anm. 81; Groh StuW 1976, 32; Bordewin BB 1974, 973; Briesse DB 1974, 2361; Pohlner BBK F 13, 1061 (1064); Nies Wpg 1972, 383 (387); Münzner RWP-BI. S. 25 (27); Richter FR 1964, 278 und DStR 1965, 591; Waldner BB 1961, 400; van der Velde Wpg 1950, 488 (489); Gold ZfHf 1932, 393 (397); Mutze S. 173; Koch Wpg 1957, 5;

² BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; BFH v. 05.11.1957 aaO; Leffson S. 212; Götzen S. 116 f; Littmann-Förger Anm. 73; Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 83

Der Steuerpflichtige braucht und darf nicht warten, bis sich der Verlust von selbst realisiert. Er ist nicht erst bei seiner Realisierung, bei schwebenden Geschäften also nicht erst nach Abwicklung des Geschäfts, sondern bereits im Zeitpunkt seiner Verursachung zu erfassen¹. Dieser Zeitpunkt ist der Eintritt des verlustbringenden Ereignisses, der auch im Abschluß des schwebenden Geschäfts liegen kann². Soweit der drohende Verlust erst später erkannt wird, ist er bei Erlangung der Kenntnis auszuweisen.

Der Verpflichtung zum Ausweis des drohenden Verlustes unterliegen nach dem Imparitätsprinzip beide Gruppen schwebender Geschäfte, sowohl die schwebenden Geschäfte im engeren Sinn, mit deren Erfüllung bis zum Bilanzstichtag überhaupt noch nicht begonnen wurde, als auch die schwebenden Geschäfte im weiteren Sinn, die am Bilanzstichtag bereits in Ausführung begriffen sind³. Hinsichtlich des Zwangs zum Ausweis drohender Verluste aus schwebenden Geschäften ist jedoch zu unterscheiden zwischen schwebenden Geschäften, die Wirtschaftsgüter des Anlage- und solchen, die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens betreffen.

a) Schwebende Geschäfte, die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens betreffen

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gilt das strenge Niederstwertprinzip. Der Unternehmer muß, wenn ein niedrigerer Börsen- oder Marktpreis, d.h. ein niedrigerer Teilwert, festgestellt wird, diesen ansetzen, weil handelsrechtlich die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung insoweit die Niederstbewertung zwingend vorschreiben⁴ (§ 155 Absatz II AktG) und dies wegen des Maßgeblichkeitsgrund-

¹Falkenroth StW 1950, 463 und BB 1958, 37; Groh StuW 1976, 32

²z. B. beim bewußten Abschluß verlustbringender Geschäfte

³Schönönenbeck DB 1962, 1313

⁴vgl. § 155 II AktG

satzes auch für die steuerliche Bewertung gilt¹. Ein Wahlrecht zum Ausweis des drohenden Verlusts besteht also nicht. Das gleiche muß dann auch für schwebende Geschäfte, die sich auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens beziehen, gelten². Denn bei diesen, den schwebenden Geschäften zugrunde liegenden Ansprüchen und Verbindlichkeiten handelt es sich dann ebenfalls um Wirtschaftsgüter, die zum Umlaufvermögen des Unternehmer gehören.

b) Schwebende Geschäfte, die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens betreffen

Für das Anlagevermögen folgen die GoB dem Imparitätsprinzip nicht im vollen Maße. Denn beim Anlagevermögen ist eine Verlustantizipation häufig nicht erforderlich. Der Gebrauchswert eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens geht in der Regel nicht deshalb zurück, weil der Gegenstand mittlerweile billiger beschafft werden kann. Die abnutzbaren Güter des Anlagevermögens dürfen auch bei einem niedrigeren Teilwert mit den höheren Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Insoweit besteht also handelsrechtlich lediglich ein Wahlrecht zum Ausweis des drohenden Verlustes (vgl. § 153 II AktG)³. Auch bei den Gegenständen des nichtabnutzbaren Anlagevermögens besteht ein derartiges Wahlrecht³. Eine Teilwertabschreibung kommt nur dann zwingend in Betracht, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eingetreten ist (vgl. § 154 II 1 letzter Teilsatz AktG)⁴. In diesem Rahmen besteht auch für den Ausweis von drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften, die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens betreffen, ein Wahlrecht. Was für Gegenstände des Anlagevermögens gilt, muß auch für Ansprüche auf Erlangung dieser Wirtschaftsgüter gelten⁵. Denn auch diese Ansprüche ge-

¹ Stapper S. 83; Mellerowicz § 153 Anm. 23; hs FR 1958, 71; Richter StBp 1967, 280 (281); el DB 1958, 1404; Schönnenbeck DB 1962, 1313; Eisele WP 1954, 325; RFH v. 14.09.1938 RStBl 1938, 1056; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 4; OFD Hannover VfG. v. 7.3.1957 DB 1957, 344; OFD Freiburg VfG. v. 14.10.1957, DStZ B 1957, 536; Barske NWB F 17a, 485 (489); Lohmeyer DStR 1975, 651 (654); Richter FR 1964, 278 und DStR 1965, 591; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (604)

² Schönnenbeck aaO; Mellerowicz § 149 Anm. 69; Bp-Kartei aaO; Mittelbach StWK Gruppe 3, 1087 (1092); Eisenblätter DStZ 1942, 602 (604); Bieg S. 59

³ Mellerowicz aaO; Schönnenbeck aaO; Lohmeyer aaO; Richter aaO; Mittelbach aaO; OFD Hannover aaO; OFD Freiburg aaO; el DB 1958, 1404; Gerlt S. 122; Bp-Kartei aaO S. 5; Barske aaO; Stapper S. 83; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (604); Bieg S. 59

⁴ Bieg S. 59

⁵ Mittelbach aaO; Bp-Kartei BB 1965, 1683; Schönnenbeck aaO; Mellerowicz aaO; Littmann §§ 4, 5 Anm. 469; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (604);

hören im Grunde bereits zum Anlagevermögen. Verkauft dagegen der Unternehmer einen Gegenstand des Anlagevermögens, wird eine Verpflichtung zum Ausweis des drohenden Verlusts anzunehmen sein. In- soweit gehörten nämlich der Anspruch aus dem schwebenden Geschäft bereits dem Umlaufvermögen an.

2. Der drohende Verlust als antizipierter Aufwand

a) Zum Zwecke des richtigen Vermögensausweises

Durch den Ausweis des drohenden, noch nicht realisierten Verlustes aus schwebenden Geschäften durch einen angemessenen Passivposten soll bei einer statischen Bilanzbetrachtung der richtige Vermögens- stand des Unternehmens ausgewiesen werden¹. Wenn auch der drohende Verlust noch nicht zu einer Ausgabe geführt hat, so ist er doch bereits "latent" vorhanden. Der Verpflichtungsgrund ist durch den Abschluß des schwebenden Geschäfts und durch den Eintritt des ver- lustbringenden Ereignisses schon gelegt worden, wobei lediglich die Höhe der Verpflichtung noch ungewiß ist. Dies bewirkt bereits im Zeitpunkt der Entstehung des drohenden Verlusts eine Vermögens- minderung^{des Kaufmanns}², da ein Erwerber des gesamten Betriebs den drohenden Verlust im Rahmen der Bemessung des Kaufpreises berücksich- tigen würde.

b) Zum Zwecke der richtigen Periodenabgrenzung

In ihren Anfängen beruhte der Ausweis drohender Verluste aus schwebenden Geschäften allein auf dem rein vermögensmäßigen Bilanz- denken der statischen Bilanzbetrachtung³. Allmählich hatten aber auch die Gedanken der dynamischen Bilanzauffassung Eingang in die Steuerbilanz gefunden. Für den Dynamiker ist die Bilanz das Mittel zur Erfolgsermittlung. Jeder Aufwand und jeder Ertrag soll der Periode

a.A. für eine uneingeschränkte Passivierungspflicht; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 y (10); Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 158; Döllerer BB 1965, 1411; Mutze Wpg 1965, 174; Geßler ZfbF 1966, 570; Kropff NB 1966, 59; Nehm Wpg 1966, 4;

¹RFH v. 07.05.1920 RFHE 3, 22; Bise DB 1975, 2341; Sebiger DStR 1975, 334; Knebel S. 11 ff; Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 95; Kammann DStR 1980, 402; Kropff §155 Anm.35; a.A. Friederich S.7

²RFH v. 07.05.1920 aaO; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 V (1); vgl. dazu Koch ZfhF 1960, 327 (328)

³Littmann-Förger Anm. 86; vgl. auch RFH v. 07.05.1920 RFHE 3, 22, der davon spricht, daß die "eingetretene Vermögensminderung" in der Bilanz zum Ausdruck gebracht werden müsse.

zugerechnet werden, die sie verursacht hat. Nur dann ist eine Vergleichbarkeit der Erfolgsermittlung einer Periode mit der anderen Periode möglich¹.

Heuer² meint, daß ein vorzeitiger Ausweis des drohenden Verlusts mit dem Erfordernis einer periodengerechten Erfolgsermittlung im Widerspruch stünde. Denn der aus einem beiderseits noch nicht erfüllten Vertrag drohende Verlust dürfe an sich erst später berücksichtigt werden, da er erst infolge der Abwicklung des Geschäfts entstehe und wirtschaftlich einen Vorgang des Wirtschaftsjahrs der Abwicklung darstelle. Bei Zugrundelegung der dynamischen Bilanzauffassung kann dem nicht gefolgt werden. Ausgaben sind nach dynamischer Bilanzauffassung nicht nach ihrem tatsächlichen Anfall, sondern nach ihrer zeitlichen Verursachung zu berücksichtigen³. Nur so kann eine richtige Zurechnung von Aufwand und Ertrag zu den einzelnen Wirtschaftsperioden erreicht werden. Daß das schwebende Geschäft erst nach dem Bilanzstichtag erfüllt wird und sich bei Erfüllung der Verlust realisiert, ändert nichts daran, daß Grundlage für den Verlust schon der Abschluß des Geschäfts durch das die vertragliche Bindung entsteht, spätestens aber der Eintritt des verlustbringenden Ereignisses ist⁴. Der drohende Verlust aus einem schwebenden Geschäft ist somit bei dynamischer Bilanzbetrachtung seiner Natur nach ein Periodenabgrenzungsposten⁵. Er zählt zur Kategorie "Aufwand jetzt, Ausgabe später"⁶.

c) Zum Zwecke der nominellen Kapitalerhaltung

Die Berücksichtigung des drohenden noch nicht realisierten Verlustes aus einem schwebenden Geschäft im Jahresabschluß verfolgt

¹ vgl. Knebel S. 16 ff; ablehnend Leffson S. 217 f

² Heuer FR 1957, 393

³ Littmann-Förger S. 23; Sebigier DStR 1975, 334; Knebel S. 16

⁴ BFH v. 04.06.1959 BStBl 1959 III, 325 (326); Gottschalk S. 94/95; Barske NWB F 17 a, 485 (489)

⁵ Littmann-Förger Anm. 58, 73 und 86; Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 96; a.A. Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 w (1)

⁶ Das AktG 1965 räumt jedoch dem zutreffenden Vermögensausweis Vorrang gegenüber der richtigen Periodenabgrenzung (vgl. Döllerer DStR 1979, 3) ein. Die Verlustrückstellung weist aber gleichwohl statische und dynamische Züge auf (vgl. Littmann §§ 4, 5 Anm. 510).

offenbar auch den Zweck, eine entsprechende Gewinnausschüttung der abzuschließenden Periode zu vermindern¹.

Jeder aus einem betrieblichen Vorgang entstehende Verlust reduziert das Eigenkapital des Unternehmens. Der Gewinn wird in Höhe des unrealisierten Verlustes benötigt, um die später eintretenden Verluste abdecken zu können². Durch die Bildung eines Passivpostens tritt eine mehr oder weniger lang andauernde Stärkung der Liquidität des Unternehmens ein. Ohne die Bildung eines Passivpostens würde der entsprechende Betrag als Gewinn ausgewiesen werden und hätte unter Umständen den Betrieb als Gewinnausschüttung und zum Zwecke der Zahlung der Steuer verlassen^{3 4}.

Insofern dient die Berücksichtigung drohender Verluste einmal dem Schutz des Unternehmens, sofern es in Gesellschaftsform betrieben wird, vor wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Ansprüchen der Gesellschafter auf Gewinnverteilung⁵, zum anderen auch dem Schutz der Gläubiger des Unternehmens, da Kapital im Unternehmen belassen und nicht ausgeschüttet wird⁶. Das dem Unternehmen zur Verfügung gestellte Eigenkapital bleibt dem Unternehmen wenigstens vorläufig erhalten.

¹Friederich S.5ff; Freericks S.109ff;
Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 78; Leffson S. 218 f; Gerlt S. 105;
Littmann-Förger Anm. 4; Ludewig DB 1974, 101 (103); Bieg S. 286;
a.A. Groh StW 76, 32: da mit dem Imparitätsprinzip nicht das Gesamtergebnis, sondern der negative Erfolgsbeitrag einzelner Geschäfte angesprochen werde, seien nur Einzelverluste aus schwebenden Geschäften zu berücksichtigen, so daß es auf den künftigen Jahresverlust nicht ankommt. Deshalb könne der Zweck des Imparitätsprinzips auch nicht eine Ausschüttungssperre sein. Dem kann nicht gefolgt werden, da der Einzelverlust aus einem schwebenden Geschäft unmittelbar das Jahresergebnis berührt und in Höhe des Einzelverlusts der Jahreserfolg vermindert wird.A.A. auch Kammann DStR 1980,402;

²Koch Wpg 1957, 1 (5); Leffson S. 218 Scheidle/Scheidler BB1980, 720f; Kropff §155 Anm.35

³Littmann-Förger Anm. 4

⁴Das Imparitätsprinzip kann den Kapitalerhaltungszweck allerdings nur dann erfüllen, wenn das Unternehmen ohne seine Beachtung mindestens einen Gewinn in Höhe der Summe der Antizipationsposten erwirtschaftet hat. Das Imparitätsprinzip ist also insoweit in Verlustjahren nicht wirksam (vgl. Leffson S. 219).

⁵Littmann-Förger Anm. 4; vgl. auch Bieg S. 117 ff

⁶Münzner RWP-BI 25 (27); Gerlt S. 105; Ludewig DB 1974, 101 (103); Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 78; vgl. auch Bieg S. 95 ff

II. Allgemeine Grundsätze für den Ausweis drohender Verluste aus schwebenden Geschäften

1. Der Ausweis drohender Verluste in der Bilanz: Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften

a) Allgemeines

Früher wurde der für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auszuweisende Passivposten zum Teil als Wertberichtigung bezeichnet¹. Dem lag die statische Betrachtung des schwebenden Geschäfts als eines materiellen Wirtschaftsguts zugrunde². Solange noch keine Partei mit der Erfüllung des Geschäfts begonnen hat, fehlt es aber - formal gesehen - an einem entsprechenden Aktivposten zur Wertberichtigung. Eine Wertberichtigung kann nicht für die Verpflichtung gegenüber Dritten gebildet werden³.

Mittelbach⁴ wollte demgegenüber den drohenden Verlust dadurch ausweisen, daß Forderung und Verbindlichkeit aus dem schwebenden Geschäft bilanziert werden.

Mittlerweile ist jedoch anerkannt, daß drohende Verluste aus schwebenden Geschäften durch eine Rückstellung ausgewiesen wird⁵. Durch die Aktienrechtsreform im Jahre 1965 haben Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften in § 152 Abs. 7 AktG Eingang in das Bilanzrecht gefunden. § 152 Abs. 7 AktG stellt insoweit einen allgemeinen Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung dar, der entgegen seiner Stellung im Gesetz nicht auf die Bilanzierung bei Aktiengesellschaften beschränkt ist.

¹ RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332; Vangerow StW 1956, 521 und StW 1956, 831; auch Stapper S. 127 sowie Littmann DStZ A 1963, 177 (180) und Inf. 1974, 169 (172) und §§ 4, 5 Anm. 469 vertreten die Ansicht, daß der Sache nach eine Wertberichtigung des schwebenden Vertrags vorliege.

² Hermann-Heuer EStG § 5 Anm. 49 y (2)

³ Bieg S. 64

⁴ Mittelbach DStZ A 1966, 266

⁵ vgl. statt aller BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; BFH v. 25.09.1956 BStBl 1956 III, 333; BFH v. 04.06.1959 BStBl 1959 III, 325; Briesche DB 1974, 2361; Barske NWB F 17 a, 485 (489)

Wenn auch § 152 Abs. 7 AktG davon spricht, daß Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden "dürfen", kann daraus nicht der Schluß gezogen werden, daß damit dem Unternehmer ein generelles Passivierungswahlrecht eingeräumt werde. Eine solche Auslegung würde verkennen, daß § 152 Abs. 7 AktG eine Gliederungsvorschrift darstellt, mit der der Rückstellungsbegriff näher umschrieben wird. Ob der Verlust auszuweisen ist oder ein Passivierungswahlrecht besteht, ist allein nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, insbesondere nach dem Vorsichtsprinzip, zu beurteilen¹.

b) Die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften als Unterfall der Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten

Obwohl Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in § 152 Abs. 7 AktG neben den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten besonders genannt werden, besteht doch Einigkeit darüber, daß es sich bei den Verlustrückstellungen nur um einen Unterfall der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten handelt². Die Verlustrückstellungen sind nur aus Gründen der Klarheit gesondert im AktG 1965 aufgeführt worden³.

Die Verlustrückstellung ist deswegen ein Unterfall der Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten, weil mit ihr der Mehrwert der Verbindlichkeit gegenüber der eigenen Forderung erfaßt wird⁴. Insoweit liegt also auch eine Rückstellung wegen einer Verbindlichkeit vor. Diese Verbindlichkeit ist ungewiß, da nicht sicher ist, ob und in welcher Höhe der Verlust eintritt⁵.

¹ Barske NWB F 17a, 485 (489); Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 157; Mellerowicz § 152 Anm. 77; Briese DB 1974, 2361; Mutze AG, 1969, 280; Münzner RWP-BI. S 25 (28); FG Berlin v. 22.10.1979 EFG 1980, 276

² BFH v. 24.06.1969 BStBl 69 II, 581; Gassner/Lempenau DStZ 74, 137; Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 139; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y(2); Kropff AG 1965, 236; Wöhe S. 411; Briese DB 74, 2364; Döllerer BB 74, 1542 und DStZ A 1975, 293 und DStR 1979, 3 (4) und StbJb 1977/78, 129 (148); Nies Wpg 72, 383; Groh StuW 76, 39; Weirich Wpg 69, 225; Forster Wpg 71, 393 (396); Kupsch DB 75, 941; Amtliche Begründung zum Aktiengesetz, abgedruckt bei Kropff Aktiengesetz, Düsseldorf 1965, zu § 152

³ Weirich Wpg 69, 225

⁴ Groh StuW 76, 39; Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 139; Döllerer DStR 79, 3 (4)

⁵ Geßler-Hefermehl § 152 Anm. 63; Niemann StbJb 1974/75, 294

c) Die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften als Saldo von Leistung und Gegenleistung

Der drohende Verlust aus einem schwebenden Geschäft ist nach dem Betrag zu bemessen, um den der Aufwand für die eigene Leistung den Ertrag der zu erwartenden Gegenleistung übersteigt. Nur der Saldo zwischen der höheren Verpflichtung und der niedrigeren Forderung erscheint auf der Passivseite der Bilanz¹.

Verschiedentlich ist die Frage aufgeworfen worden, ob nicht diese Art der Bilanzierung eine (unzulässige) Saldierung von Leistung und Gegenleistung darstellen würde, wie sie § 152 Abs. 8 AktG und letztlich der Grundsatz der Einzelbewertung verbietet².

Adler-Düring-Schmaltz³ verneinen dies, weil es sich um Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem gleichen Rechtsgeschäft gegenüber ein und derselben Person handelt, so daß stets eine Aufrechnungsmöglichkeit vorliege⁴. § 152 Abs. 8 AktG sei insoweit einschränkend auszulegen. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob angesichts des uneingeschränkten Saldierungsverbots des § 152 Abs. 8 AktG eine Saldierung unter den von Adler-Düring-Schmaltz genannten Voraussetzungen erlaubt ist⁵. Zudem handelt es sich hier im Grunde um die Saldierung ungleichartiger Ansprüche, nämlich von Sach- bzw. Dienstleistungsanspruch und Zahlungsanspruch, die sich gerade nicht aufrechenbar gegenüberstehen⁶.

Legt man die Begründung der herrschenden Meinung für die Nichtbilanzierung der schwebenden Geschäfte im engeren Sinn, nämlich die Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung zugrunde, erscheint es an sich folgerichtig, das schwebende Geschäft dann,

¹ van der Velde DB 1963, 353; Forster Wpg 1971, 393 (396) Barske NWB F 17a, 485 (489); Briese DB 1974, 2362; Wirke DB 1973, 1567 (1572); Niemann StbJb 1974/75, 295; Roer DB 1972, 345 (351); Fischer DB 1973, 1815 (1817); Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 144; Falkenroth BB 1958, 37; Schönnenbeck DB 1960, 1133

² Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 145; Mutze Wpg 1965, 174; Mutze AG 1969, 281; Wirke aaO; Niemann aaO; Ott StBp 1966, 280 (281)

³ § 152 Anm. 145

⁴ wenn dagegen bei einem schwebenden Geschäft mehrere Parteien betroffen sind, ist der gegenüber einem der Beteiligten zu erwartenden Verlust zurückzustellen, während Ansprüche gegen den anderen Beteiligten zu aktivieren sind (Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 145)

⁵ Mellerowicz § 152 Anm. 84

⁶ Ott aaO

wenn ein Verlust droht, in allen Bestandteilen auszuweisen, also den Anspruch auf der Aktivseite und die höhere Verbindlichkeit auf der Passivseite. Dem Ausweis des Anspruchs auf der Aktivseite steht jedoch der Grundsatz der Vorsicht entgegen, wonach der Kaufmann die Forderung erst bilanzieren darf, wenn er seinerseits seine Leistung erbracht hat¹.

Da auf Grund des Imparitätsprinzips ein drohender Verlust auszuweisen ist, das schwebende Geschäft jedoch nicht bilanziert werden darf, solange noch keine Leistung erbracht wurde, muß zur Darstellung des Verlusts ausnahmsweise die Verbindlichkeit mit dem Anspruch saldiert werden². Letztlich bewirkt aber bereits die Anerkennung einer Verlustrückstellung als Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Aufführung im Aktiengesetz die notwendige, auch vom Gesetz notwendigerweise zugelassene Durchbrechung des grundsätzlichen Saldierungsverbots.

d) Die Bemessung der Rückstellung

aa) Der Bewertungsmaßstab

In der Handelsbilanz ist die Verlustrückstellung nach § 156 Abs. 4 AktG in Höhe des Betrags anzusetzen, "der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich ist". Für die Steuerbilanz richtet sich die Bewertung jedoch nach § 6 EStG. Nachdem die Verlustrückstellungen einen Unterfall der Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten bilden, sind für ihre Bewertung an sich die für Verbindlichkeiten geltenden Grundsätze maßgebend. Demnach sind sie nach § 6 I Nr. 3 EStG unter sinngemäßer Anwendung des § 6 I Nr. 2 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. dem höheren Teilwert anzusetzen³. Damit ist jedoch für die Bemessung der Verlustrückstellung wenig gewonnen. Es wird nämlich nicht berücksichtigt, daß es sich nicht um eine herkömmliche Verbindlichkeit handelt, sondern um einen Verpflichtungsüberschuß, der durch eine Gegenüberstellung des Anspruchs und der Verpflichtung aus dem schwebenden Geschäft ermittelt wird. Diese Saldierung erfolgt außerhalb der Bilanz. Um den Verpflichtungsüberschuß zu er-

¹Bordewin BB 1974, 973

²Wirke DB 1973, 1573; Bordewin BB 1974, 973;

³BFH v. 16.09.1970 BStBl 1971 II, 87; BFH v. 19.02.1975 BStBl 1975 II, 480; Briesche DB 1974, 2364; Bordewin BB 1974, 975; Kupsch DB 1975, 941; Hermann-Heuer § 6 Anm. 101

mitteln, müssen jedoch zunächst Anspruch und Verpflichtung getrennt bewertet und dann gegenübergestellt werden. Hierbei ist der Geldanspruch bzw. die Geldverpflichtung mit dem Nennwert, der Sach- oder Dienstleistungsanspruch mit den Anschaffungskosten für die Sach- oder Dienstleistung bzw. dem niedrigeren Teilwert und die Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung mit den Herstellungskosten zu bewerten.

bb) Die Problematik der Wertermittlung

Dem drohenden, in der Zukunft eintretenden Verlust haftet ein erhebliches Moment der Unsicherheit an. Dies erschwert seine Erfassung und Bewertung. Der drohende Verlust kann lediglich geschätzt werden¹. Hierbei kommt der Auffassung des Unternehmers, der die Verhältnisse seines Betriebes schließlich am besten kennt, besondere Bedeutung zu². Bloße Vermutungen oder eine pessimistische Beurteilung der künftigen Entwicklung der Verhältnisse, für die am Bilanzstichtag kein Anhalt vorliegt, dürfen der Schätzung nicht zugrunde gelegt werden³. Die Schätzung des Steuerpflichtigen ist aber von den Finanzbehörden zugrunde zu legen, solange sie vertretbar ist und in den objektiv nachprüfbaren Verhältnissen des Betriebs eine Grundlage hat. Sie darf also nicht offensichtlich unrichtig und willkürlich sein⁴. Die Schätzung hat nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu erfolgen und muß sich auf die künftige Entwicklung beziehen. Sie darf keinen willkürlichen Schwankungen unterliegen⁵.

¹BFH v. 31.01.1956 BStBl 1956 III, 86; Wöhe S. 412; Albach StbJb 1968/69, 305 (331)

²statt aller BFH v. 31.01.1956 aaO; BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956, 113; BFH v. 01.04.1958 BStBl 1958 III, 291 (292); BFH v. 29.11.1960 BStBl 1961 III, 154; BFH v. 27.04.1965 BStBl 1965 III, 409 (410); BFH v. 20.03.1963 HFR 1963, 289; BFH v. 25.02.1958 BStBl 1958 III, 229;

³BFH v. 19.11.1953 BStBl 1954 III, 16; BFH v. 09.05.1961 BStBl 1961 III, 337; BFH v. 01.04.1958 BStBl 1958 III, 291 (292); BFH v. 20.03.1963 HFR 1963, 289; BFH v. 27.04.1965 BStBl 1965 III, 409 (410)

⁴BFH v. 19.11.1953 BStBl 1954 III, 16; BFH v. 26.03.1968 BStBl 1968 II, 533; BFH v. 22.08.1963 BStBl 1963 III, 560; BFH v. 29.11.1960 BStBl 1961 III, 154; BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; BFH v. 01.04.58 BStBl 1958 III, 291

⁵BFH v. 20.03.1963 HFR 1963, 289; BFH v. 1.4.1958 BStBl 1958 III, 291 (292; Mellerowicz § 149 Anm. 66 und § 152 Anm. 79

(1) Bei Bildung von Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften, die regelmäßig in gleichartiger Form abgeschlossen werden, bieten die betrieblichen Erfahrungen der Vergangenheit, die sich bei der Abwicklung früherer, ähnlicher Geschäfte ergeben, einen wertvollen Anhaltspunkt, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben.¹ Hier ist der auf Grund dieser Erfahrungen wahrscheinlich in Betracht kommende Betrag anzusetzen.

(2) Bei Bildung von Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften, die nur einmalig oder unregelmäßig wiederkehren, schlägt Albach² vor, einen höheren Betrag anzusetzen als den, der wahrscheinlich in Betracht kommt. Aus der pessimistischen Einschätzung der künftigen Entwicklung, zu der der Bilanzierende nach dem Prinzip der Vorsicht verpflichtet sei, folge, daß Rückstellungen wegen einmaliger Ereignisse höher bewertet werden müßten als die tatsächliche spätere Inanspruchnahme notwendig mache. Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Die Rückstellung darf nicht höher sein, als an Verbindlichkeiten zu erwarten sind.³ Das Prinzip der Vorsicht würde zu einem Grundsatz der Übervorsicht. Das Vorsichtsprinzip darf nicht dazu führen, daß Wertansätze vorgenommen werden, die der Höhe nach keine Grundlage haben und damit auch nicht notwendig sind.⁴ In Höhe der Differenz von wahrscheinlich zu erwartendem Verlust und dem nach Albach anzusetzenden Betrag, droht kein Verlust. Eine andere Auffassung würde zu einer unzulässigen Berücksichtigung des allgemeinen Geschäftsrisikos führen.

Die Rückstellungen müssen daher auch bei einmaligen Ereignissen mit dem wahrscheinlichen Wert angesetzt werden. Anderenfalls würde die Bildung der Verlustrückstellung zu einer unzulässigen, bewußten Bildung stiller Reserven führen. Da Rückstellungen stets

¹BFH vom 20.3.1963 HFR 1963, 289; Mutze AG 1969, 280; Albach StbJb. 1967/68, 305 (332 ff)

²Albach StbJb. 1967/68, 305 (344 ff) und NB 1966, 190

³so ist auch bei zweifelhaften Forderungen der wahrscheinliche Wert anzusetzen (§ 40 III HGB); ebenso Mutze AG 1969, 280; Kupsch DB 1975, 941 (945)

⁴Münzner RWP-BI S. 25 (29)

geschätzt werden müssen, besteht allerdings auch dann, wenn alle Umstände des Einzelfalls berücksichtigt werden, die Möglichkeit, daß die Höhe der Aufwendungen und der Umfang der Risiken falsch beurteilt werden. Nur in diesem allgemeinen Rahmen sind stille Reserven unvermeidbar.¹

e) Einzel- und Pauschalbewertung drohender Verluste aus schwebenden Geschäften

Ob ein Verlust droht, ist entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung für jedes einzelne schwebende Geschäft zu beurteilen. Ebenso wie bei einer Vielzahl schwebender Geschäfte in aller Regel kein Ausgleich zulässig ist, kann auch eine Pauschalbewertung drohender Verluste grundsätzlich nicht anerkannt werden.² Pauschalrückstellungen dürfen aber nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung dann gebildet werden, wenn die verschiedenen schwebenden Verträge gleichartige Wirtschaftsgüter oder Risiken betreffen, bei denen die individuelle Behandlung schwierig oder unzumutbar ist.³

f) Auflösung und Berichtigung der Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften

Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen, wenn sie einmal gebildet worden sind, nicht ohne weiteres in späteren Bilanzen übernommen werden. Vielmehr sind sie am jeweiligen Bilanzstichtag jeweils von neuem auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen. Droht kein Verlust mehr oder nicht mehr in der ursprünglich erwarteten Höhe oder ist ein höherer Verlust, als zunächst angenommen wurde, zu erwarten, so ist die Rückstellung aufzulösen bzw. entsprechend zu berichtigen.⁴

¹Briese DB 1974, 2361; Münznern aaO

²Barske MWB F 17 a, 485 (490); Littmann §§ 4, 5 Anm. 471; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y 3 ; Rosenau BB 1972, 167 (168); FG Karlsruhe vom 31.1.1961 EFG 1961, S. 45; Bieg S. 57

³BFH vom 9.5.1961 BStBl 1961 III, 336 (337); Rosenau aaO; Herrmann-Heuer aaO; Körner Wpg 1976, 430; Nies Wpg 1972, 383 (390); Schönnenbeck DB 1962, 1314/1315; Littmann DStZ A 1963, 177 (181); Littmann-Förger Anm. 419 ff, 443 und 446; Adler-Düring-Schmaltz § 156 Anm. 42; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1268); Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 8; Bieg S. 57/58.

⁴BFH vom 17.1.1973 BStBl 1973 II, 320; Roer DB 1972, 351 und DB 1975, 1381 (1384); Barske NWB F 17 a, 485 (490)

Wird bei einem verlustbringenden Geschäft schließlich die Sach- oder Dienstleistung erbracht, muß ebenfalls die Verlustrückstellung, die ja lediglich einen drohenden Verlust ausweisen soll, aufgelöst werden, da der Verlust sich durch die Erfüllung des Geschäfts realisiert und in den Bilanzen niedergeschlagen hat.¹ Daneben ist für eine Verlustrückstellung kein Raum mehr, da der Schwebezustand des Geschäfts beendet ist. Anderenfalls würde sich der inzwischen eingetretene Verlust zweimal in der Bilanz auswirken.

2. Berücksichtigungsfähigkeit von zu drohenden Verlusten führende Risiken

a) Wann "droht" ein Verlust?

Eine Rückstellung wegen drohender Verluste kann gebildet werden, wenn ganz bestimmte Umstände vorhanden sind, die objektiv den Schluß zulassen, daß sie zu späteren konkreten Nachteilen führen werden. Es genügt jedoch nicht jede unbestimmte Möglichkeit später eintretender Verluste, um einen entsprechenden Passivposten ausweisen zu können.²

Welche Anforderungen an die Voraussehbarkeit eines eintretenden Verlustes zu stellen sind, ist im einzelnen strittig. Vielfach wurde die Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften nur insoweit für zulässig gehalten, als am Bilanzstichtag bereits mit Sicherheit zu übersehen ist, daß aus abgeschlossenen, aber noch nicht oder nicht ganz erfüllten Geschäften Verluste entstehen werden.³ Da künftige Ereignisse aber im Regelfall nie mit absoluter Gewißheit vorhergesehen werden können, stellt diese Auffassung zu hohe Anforderungen an die Voraussehbarkeit künftig eintretender Verluste.

¹Münzner RWP-BI. S. 25 (32)

²BFH vom 26.1.1956 BStBl 1956 III, 143; RFH vom 18.2.1942 RStBl 1942, 183; RFH vom 14.1.1942 RStBl 1942, 182 (183); RFH vom 21.10.1931 RStBl 1932, 290; RFH vom 4.11.1925 RFHE 17, 332 (335); RFH vom 25.3.1925 RStBl 1925, 166; Nies Wpg 1972, 383 (389); Barske NWB F 17 a, 485 (490); Bordewin BB 1974, 973 (976); Falkenroth BB 1958, 37 (38); Münzner FWP-BI S. 25 (28); Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 141; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (603)

³RFH vom 7.5.1920 RFHE 3, 22; RFH vom 27.11.1924 StW 1925 Nr. 43; RFH vom 25.3.1925 RStBl 1925, 166; RFH vom 24.6.1926 StW 1926, Sp 1651; OFD Hannover VfG. vom 7.3.1957 DB 1957, 344; OFD Freiburg vom 14.10.1957 DStZ B 1957, 536; Richter StBp 1967, 280 (281) und FR 1964, 278 und DStR 1956, 591; Mittelbach DStZ A 1966, 265 (267); Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111);

Wegen der Notwendigkeit einer vorsichtigen Bilanzierung muß es vielmehr genügen, daß am Bilanzstichtag der später eintretende Verlust sich bereits konkret abzeichnet, er also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist¹. Für die Bewertung der Risiken ist das Ermessen des Unternehmers von maßgeblicher Bedeutung, da er seine Verhältnisse am besten zu beurteilen vermag. Das Ermessen des Unternehmers findet jedoch dort seine Grenzen, wo es der objektiven Sachlage widerspricht².

Die Gefahr eines drohenden Verlusts kann sich aus den Verhältnissen des Betriebs, aus allgemeinen Branchenerfahrungen für den Betrieb oder aus einer gewissen natürlichen Risikobehaftigkeit bestimmter Geschäftsvorfälle ergeben. Das Vorliegen eines erhöhten Risikos genügt jedoch für sich allein noch nicht, weil sich daraus ein wahrscheinlicher Verlust noch nicht ableiten läßt³.

Es ist Sache des Unternehmers, Umstände darzutun, aus denen sich zu drohenden Verlusten führende Risiken ergeben. Im allgemeinen kann von der Vermutung ausgegangen werden, daß die vom Unternehmer getroffenen Maßnahmen wirtschaftlich sinnvoll sind und bei schwebenden Geschäften die beiderseitigen Leistungen sich gleichwertig gegenüberstehen. Das gilt insbesondere dann, wenn die Abschlüsse erst verhältnismäßig kurz vor dem Bilanzstichtag geschlossen worden sind. Will ein Unternehmer diese aus den Erfahrungen im Wirtschaftsleben gewonnene Vermutung nicht gegen sich gelten lassen, so muß er entsprechende Tatsachen vorbringen⁴.

Falkenroth BB 1958, 37; Ludwig/Kamp DB 1952, 727; Theis DB 1951, 728; Bengs Wpg 1950, 103; Gebhard DStZ 1930, 166/167;

¹BFH v. 09.05.1961 BStBl 1961 III, 336; BFH v. 03.12.1964 BStBl 1965 III, 93 (95); BFH v. 02.06.1960 HFR 1961, 73; BFH v. 04.06.59 BStBl 1961 III, 336; BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; BFH v. 05.07.1957 BStBl 1958 III, 24; RFH v. 18.02.1942 RStBl 1942, 183; RFH v. 09.05.1944 RStBl 1944, 620; RFH v. 15.01.1931 RStBl 1931, 201; RFH v. 14.01.1942 RStBl 1942, 182 (183); FG Karlsruhe v. 31.01.1961 EFG 1961, 245; Barske NWB F 17a, 485 (490); Mutze AG 1969, 280; Münzner RWP-BI. S. 25 (28); Nies Wpg 1972, 383 (389); Wöhe S. 410; Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 141; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (4);

²BFH v. 19.02.1959 StRK § 6 I Ziffer 2 EStG, R 86

³so Nies Wpg 1972, 383 (389)

⁴BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 249; Vangerow StuW 1956, 834

b) Die Notwendigkeit der Verursachung drohender Verluste durch das schwebende Geschäft

aa) Zu drohenden Verlusten führende Risiken

Angesichts der Mannigfaltigkeit schwebender Geschäfte können sich drohende Verluste aus den unterschiedlichsten Gründen ergeben.

(1) Verluste aus Preisveränderungen

Der drohende Verlust aus Preisveränderungen kommt für alle Arten schwebender Geschäfte, also sowohl für Anschaffungs- als auch für Veräußerungsgeschäfte in Betracht. Die Vertragspartner eines schwebenden Geschäfts sind zu dessen vertragsgetreuen Erfüllung verpflichtet. Eine Änderung der Marktpreise für die zu erbringende Lieferung oder Leistung hat stets für beide Beteiligten entgegengesetzte Wirkungen, soweit der Vertrag nicht eine Anpassung des zu zahlenden Entgelts an die veränderten Preise vorsieht. Vermindert sich der Marktpreis der Leistung nach Vertragsschluß, aber vor der Erfüllung des Geschäfts, so muß der Erwerber gleichwohl das höhere, vertraglich vereinbarte Entgelt bezahlen. Er ist damit einen für ihn ungünstigen Kontrakt eingegangen, da er die Leistung nunmehr hätte billiger erhalten können. Er zahlt für die Leistung einen höheren Preis, als dem tatsächlichen Marktwert entspricht. Insoweit liegt ein Verlust des Erwerbers vor, dem auf Seiten des Veräußerers ein entsprechend größerer Vorteil gegenübersteht¹. Erhöht sich dagegen der Marktpreis der Leistung nach Vertragsschluß, aber vor der Erfüllung des Geschäfts, so leistet der Veräußerer, der verpflichtet bleibt, den Vertrag zu den ursprünglichen Bedingungen zu erfüllen, wertmäßig mehr, als er als Gegenleistung erhält. Der Vertrag stellt sich damit für ihn als Verlustgeschäft dar².

Eine Änderung der Preise erfolgt in erster Linie auf Grund einer Änderung der Faktorpreise, d.h. der Lohn- und Material- sowie sonstiger Produktionskosten³. Gerade durch unvorhergesehene Kostensteigerung während der Laufzeit des Vertrags kann sich her-

¹BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; RFH v. 04.11.1925 StW 1926 Nr. 61; Gerlt S. 151; Kobs S. 100; Eisele WP 1954, 325; Erler DStZ, 112 (113); Friederich S.50f

²RFH v. 24.06.1926 StW 1926, 1651; Eisele aaO; Erler aaO; Bieg S. 54

³Wirke DB 1973, 1573; Horn Wpg 1974, 317 (318); Forster Wpg 1971, 393; van der Velde DB 1963, 353;

ausstellen, daß die Kosten höher als der zu erwartende Erlös sind¹. Preisveränderungen können sich aber auch auf Grund von Angebots- und Nachfrageveränderungen, sowie sonstiger veränderter Bedingungen auf der Angebotsseite ergeben. Bloß vorübergehende, außergewöhnliche Wertschwankungen, bei denen der Unternehmer nach Lage der Verhältnisse damit rechnen kann, daß sie wieder in angemessener Zeit ausgeglichen werden, dürfen allerdings nicht berücksichtigt werden².

(2) Verluste aus Fehldispositionen

Verluste auf Grund von Fehlmaßnahmen des Unternehmers sind äußerst vielfältig. Da sich diese Dispositionen nicht erschöpfend aufzählen lassen, seien hier nur die wesentlichsten angeführt:

(a) bei Veräußerungsgeschäften

Fehldispositionen des Unternehmers beziehen sich bei Veräußerungsgeschäften auf mögliche Erhöhungen der Selbstkosten des Auftrags

(aa) Bei der Preiskalkulation werden die Selbstkosten des Unternehmens vorhersehbar zu niedrig geschätzt³.

(bb) Durch Konstruktionsfehler, Kalkulationsmängel, unrationelle Auftragsausführung, nicht erkannte technische Schwierigkeiten, falsche Vorausschätzung der benötigten Fertigungsstunden sowie Fabrikationsfehlern kann sich ergeben, daß der Unternehmer einen Mehrverbrauch an Produktionsfaktoren hat, als er seiner Kalkulation zugrunde gelegt hat⁴. Benötigt der Unternehmer zur Durchführung des Auftrags längere Zeit als vorgesehen, oder ist der Einsatz einer größeren Menge an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen erforderlich, werden die hierdurch verursachten Mehraufwendungen den Gewinn aus dem Geschäft schmälern, wenn ihn nicht gar völlig aufzehren.

¹Fischer DB 1973, 1815

²BFH v. 16.04.1953 BStBl 1953 III, 192 (194); RFH v. 30.05.1933 RStBl 1933, 1012

³Fischer DB 1973, 1815

⁴Wirke DB 1973, 1573; Forster Wpg 1971, 393; Horn Wpg 1974, 317 (318); Rosenau BB 1972, 167 (168); Schönnenbeck DB 1962, 1281 (1283); Friederich S. 51

- (cc) Aus der Nichteinhaltung von Lieferterminen können dem Unternehmer Mehraufwendungen, z. B. durch Vertragsstrafen, erwachsen, die zu Verlusten aus dem Geschäft führen können.¹
- (b) bei Anschaffungsgeschäften

Verluste aus Anschaffungsgeschäften entstehen in der Regel dann, wenn der Unternehmer die Lieferung oder Leistung nicht wirtschaftlich sinnvoll verwenden kann.

(aa) Kauft der Unternehmer Ware, um sie weiterzuveräußern, so kann es sein, daß auf Grund unrichtiger Einschätzung der Marktlage², technischer Veränderungen³, Wandlungen der modischen Anschauung⁴, saisonalen oder witterungsabhängigen Gründen (bei Saisonartikel bzw. witterungsabhängigen Artikeln) usw. der Unternehmer diese nicht oder nur mit reduziertem Preis weiterveräußern kann. Dann hat die Ware durch "übergroße Einkäufe" oder aus sonstigen Gründen für den Betrieb nicht mehr den Wert, von dem der Unternehmer beim Kaufabschluß ausgegangen ist, weil sich die Absatzchancen der Ware erheblich verschlechtert haben⁵. Hieraus können dem Unternehmer erhebliche Verluste erwachsen.

(bb) Aber auch sonstige Fehlmaßnahmen sind denkbar. Ist etwa der Unternehmer durch einen aufwendigen Mietvertrag gebunden, können aber aus irgendwelchen betrieblichen Gründen die Mieträume nicht mehr in einer der Miethöhe entsprechenden Weise genutzt werden, führt dies zu Verlusten, soweit die Miethöhe den Wert der Gebäudenutzung übersteigt. Gleiches gilt auch bei Darlehen, soweit die Zinshöhe über den Wert der Kapitalnutzung für den Unternehmer hinausgeht⁶.

¹Schönnenbeck aa0; Rosenau aa0; Horn aa0; Forster aa0; Bieg S. 55

²BFH v. 04.06.1959 BStBl 1959 III, 325 (326); BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; Barske NWB F 17 a, 485 (489); Maaßen Teilwert S. 45; Rosenau BB 1972, 167 (168); Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1268); Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (4)

³bei technischen Produkten; Rosenau aa0; Kleinmann aa0; FG Karlsruhe v. 31.01.1961 EFG 1961, 245

⁴bei Modeprodukten; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 249; Maaßen aa0; Herrmann-Heuer aa0; FG Karlsruhe aa0; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 8; Rosenau aa0; Kleinmann aa0;

⁵BFH v. 03.07.1956 aa0; BFH v. 04.06.1959 aa0; Barske NWB F 17a, 485 (489); Gerlt S. 169; Woltmann StBp 1962, 330; Schindele StBp 1961, 250 (254)

⁶Falkenroth BB 1958, 37;

(3) Verluste aus der Nicht- oder Schlechterfüllung der vertragsgemäßen Leistung

Die Ursache von Verlusten kann auch in der Haftung eines Vertragspartners liegen, weil er das schwebende Geschäft nicht oder nur mangelhaft erfüllen kann.

(aa) Soweit das Unternehmen seinen vertraglichen Verpflichtungen nicht nachkommen kann oder nicht mehr will, kommt ein Verlust dadurch in Betracht, daß die Vergütung für die bereits geleistete Teilerfüllung unzureichend war, bereits gefertigte Teile anderweitig nicht mehr verwertbar sind oder Schadensersatzverpflichtungen wegen der Nichtdurchführung des Vertrages drohen.¹ Verluste können auch dadurch eintreten, daß der Unternehmer Dritte zur Durchführung des Auftrags einschalten muß, weil er selbst nicht die Leistung erbringen kann und diese nun ihrerseits Schwierigkeiten mit der Vertragserfüllung haben.²

(bb) Drohende Verluste können sich ferner daraus ergeben, daß die Erfüllung des schwebenden Geschäfts durch den anderen Vertragspartner gefährdet ist. Dies tritt insbesondere ein, wenn er zahlungsunfähig wird.²

(cc) Drohende Verluste aus der Schlechterfüllung der vertraglichen Leistung

(aaa) Stellen sich während der Auftragsdurchführung Mängel an der bisher erbrachten Leistung heraus, muß der Unternehmer den Mangel beseitigen, da er eine mangelfreie Leistung schuldet. Infolge dessen fallen durch Nacharbeiten oder Neufertigung Mehraufwendungen an, die zu Verlusten aus dem Geschäft führen können. Dies ist auch der Fall bei drohenden Mindererlösen aus dem Geschäft, falls der Vertragspartner den Preis mindert bzw. mit einer solchen Minderung zu rechnen ist.

(bbb) Bei Anschaffungsgeschäften des Unternehmers kann es vorkommen, daß der zu liefernde Gegenstand mangelhaft ist. Stellt sich dies nach Vertragsschluß, aber noch vor der Lieferung heraus, kann ebenfalls eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften in Betracht kommen.

¹Schönönenbeck DB 1962, 1281 (1283)

²Schönönenbeck aaO; Rosenau BB 1972, 167 (168)

Falls Gewährleistungsansprüche wirksam ausgeschlossen worden sind, erhält der Unternehmer für seinen Kaufpreis eine diesem nicht entsprechende, sondern eine minderwertige Ware.¹ Qualitätsunterschiede herkömmlichen und geringeren Ausmaßes gehören jedoch zum allgemeinen Geschäftsrisiko und berechtigen nicht zur Bildung einer entsprechenden Rückstellung². Hat der Käufer eine ungewöhnliche Fehlerhaftigkeit bei der bestellten Ware schon von vornherein erwartet und bewußt in Kauf genommen, liegt der Schluß nahe, daß er den vereinbarten Kaufpreis trotzdem für wertgleich mit dem gesamten Lieferungsobjekt angesehen hat. Auch in diesem Fall ist eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften nicht zulässig.³

bb) Verluste aus allgemeinen Geschäfts- und Konjunkturrisiken

Allgemeine Geschäftsrisiken, wie z. B. die konjunkturelle Entwicklung, Änderungen der Gesetzgebung oder Änderungen der persönlichen Verhältnisse und Bedürfnisse der Kunden, sind ebenfalls Risiken, für welche der Unternehmer vorsorgen muß. Diese stehen jedoch nicht mit bestimmten schwebenden Geschäften in Zusammenhang. Ein Risiko, das zu einem drohenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft zu führen droht, muß sich auf dieses Geschäft beziehen. Liegt in dem schwebenden Geschäft selbst kein Risiko, so kann eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften nicht etwa deshalb gebildet werden, weil der Unternehmer die Entwicklung der Verhältnisse pessimistisch beurteilt.⁴

Das allgemeine Geschäftsrisiko führt nicht ohne weiteres zu einer Minderung des Teilwerts der Wirtschaftsgüter. Das gilt insbesondere für Unternehmen, denen auf Grund der Art ihrer Tätigkeit ein größeres Risiko anhaftet. Dieses kalkuliert der Unternehmer bei der Ermittlung seiner Kosten und Preise mit ein. Es mindert jedoch nicht den Wert des schwebenden Geschäfts.⁵

¹Bei der Bildung einer derartigen Rückstellung handelt es sich praktisch um eine vorweggenommene Wertberichtigung der Ware unter dem Gesichtspunkt des Teilwertgedankens.

²FG Karlsruhe vom 31.1.1961 EFG 1961, 245; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 8; Maaßen Teilwert S. 45

³FG Karlsruhe vom 31.1.1961 aaO; Bp-Kartei aaO; Maaßen aaO; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 y (4); Rosenau BB 1972, 167 (168); Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1268)

⁴BFH vom 3.7.1956 BStBl 1956 III, 248 (249); BFH vom 5.6.1956 StRK EStG § 5 R 207; BFH vom 4.6.1959 BStBl 1959 III, 325; Nies Wpg 1972,

Allgemeine Geschäfts- und Konjunkturrisiken betreffen den Wert des Unternehmens im ganzen¹.

Allgemeine Geschäfts- und Konjunkturrisiken können nicht selbständig bewertet werden. Ihre Berücksichtigung in Form eines Passivpostens würde eine Wertberichtigung des Geschäftswerts bedeuten. Dies käme einer Gesamtabschreibung des Betriebsvermögens gleich, die sowohl der Handels-, als auch der Steuerbilanz fremd ist. Denn der allgemeine Geschäftswert und dessen Änderung tritt mit Ausnahme des derivativ erworbenen Geschäftswerts in der Bilanz nicht in Erscheinung².

Eine Rückstellung kann somit nur für aus bestimmten schwebenden Geschäften drohende Verluste, nicht aber für das allgemeine Unternehmerwagnis gebildet werden. Dieses Risiko findet seine Abgeltung im Ausweis des Gewinns^{3 4}.

cc) Das Risiko bei langfristigen Geschäften

Gerade bei langfristigen Geschäften, wie etwa bei der Errichtung großer Bauwerke oder Fabrikationsanlagen, deren Abwicklung sich über mehrere Jahre erstreckt, führt die Durchführung des Auftrags zu einem besonders hohen Risiko. Je langfristiger das Geschäft ist, umso weniger läßt sich die Abwicklungsphase des Geschäfts genau vorhersehen, umso höher sind die Risiken, daß durch unvorhergesehene Zwischenfälle und eine nicht vorausgesehene Entwicklung mannigfaltigster Art die Voranschläge überschritten werden⁵.

383 (389 f); Barske NWB F 17a, 485 (490); Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 y (3); Lohmeyer DStR 1975, 651 (655); Richter StBp 1967, 280; Pohlner BBK F 13, 1061 (1065); Littmann DStZ A 1963, 177 (181); Littmann-Förger A Anm. 186; Schindele StBp 1961, 254; Maaßen S. 45;

⁵BFH v. 05.06.1956 aa0;

¹BFH v. 03.07.1956 aa0; BFH v. 04.12.1956 BStBl 1957 III, 17; BFH v. 02.06.1960 StRK EStG § 5 R 265; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 y (3); Pohlner BBK F 13, 1061 (1065); Vangerow StW 1956, 833;

²BFH v. 02.06.1960 aa0; BFH v. 05.06.1956 aa0

³BFH v. 02.06.1960 aa0; BFH v. 03.07.1956 aa0; RFH v. 25.10.1933 RStBl 1934, 410; Bp-Kartei Teil I Schwebende Geschäfte S. 8; Barske aa0; Hermann-Heuer aa0; Maaßen S. 45; Münzner RWP-BI S. 25 (30); Rosenau BB 1972, 167 (168); v. d. Velde Wpg 1952, 353 (353); Schmalenbach S. 169 ff; Littmann-Förger A Anm. 186; Littmann §§ 4, 5 Anm. 471

⁴eine ungünstige allgemeine Wirtschaftslage kann aber unter Umständen auch den Teilwert einzelner Wirtschaftsgüter vermindern; vgl. dazu Vangerow StW 1956, Sp. 833/834

⁵Barske NWB F 17a, 485 (494); Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 70; Wirke DB 1973, 1572; Forster Wpg 1971, 393; Mutze AG 1969, 279;

Langfristige Geschäfte sind in der Regel auf die Errichtung komplizierter technischer Anlagen gerichtet. Hierbei können unerwartete Fertigungsschwierigkeiten, insbesondere technischer Art, auftreten¹. Bei Bauten spielen die Witterungsverhältnisse eine große Rolle². Bei der Errichtung kompletter Fabrikationsanlagen besteht das Risiko der nicht rechtzeitigen Anlieferung seitens der Unterlieferanten³. Die nicht rechtzeitige Fertigstellung des geschuldeten Werks zieht häufig Vertragsstrafen nach sich⁴. Infolge der komplizierten technischen Arbeiten läßt sich selten ausschließen, daß Mängel auftreten und deshalb mit umfangreichen Nachbesserungen und sonstigen Garantieleistungen gerechnet werden muß⁵. Gerade bei langfristiger Fertigung lassen sich die künftigen Entwicklungen der Löhne und der Materialpreise und damit der Selbstkosten, nicht übersehen. Bei einem Auftrag zu Festpreisen können infolge von über Erwarten steigenden Materialpreisen und Löhnen die Kosten die Erlöse soweit übersteigen, daß der gesamte Auftrag mit Verlust abschließt⁶. Bei der Fertigung im Ausland kommen noch erhebliche Währungs- und Transferrisiken hinzu⁷.

Auf solch generell bestehende Risiken läßt sich jedoch die Annahme eines drohenden Verlusts nicht stützen. Vielmehr ist auch hier Voraussetzung, daß gerade aus einem bestimmten Geschäft ein Verlust zu erwarten ist⁸. Die in langfristiger Fertigung liegenden Risiken gehören zum allgemeinen Unternehmerwagnis, das sich aus der Art der Geschäftstätigkeit ergibt. Diese Risiken berücksichtigt der Unternehmer bereits in seiner Kalkulation, so daß er im Regelfall in der Lage ist, bei Verwirklichung dieser Risiken die hierdurch entstehenden Mehraufwendungen aus dem geplanten Ge-

¹Mutze AG, 1969, 280

²Fehrenbach FR 1958, 221

³Mutze AG 1969, 279

⁴Bodarwé DB 1971, 1973 (1978)

⁵Kropff § 149 Anm. 89

⁶Bodarwé DB 1971, 1978; Mutze AG 1969, 280; Forster Wpg 1971, 393

⁷Kropff § 149 Anm. 89

⁸Barske NWB F 17a, 485 (494)

winn zu bestreiten. Insoweit tritt zwar eine Erlösschmälerung ein, die jedoch noch nicht zum Eintritt von Verlusten führt. Lediglich dann, wenn sich die in langfristiger Fertigung liegenden allgemeinen Risiken so verdichtet haben, daß sie bereits das konkrete schwebende Geschäft in ihrem Wert beeinflussen, kommt eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften in Betracht.

3. Der Grundsatz der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte bei der Ermittlung drohender Verluste

Bei einem schwebenden Geschäft können vertraglichen Nachteilen, die, für sich betrachtet, eine Verlustvorwegnahme rechtfertigen würden, Vorteile gegenüberstehen, die das schwebende Geschäft als in sich ausgeglichen erscheinen lassen. Die Finanzverwaltung ist bestrebt, derartige noch nicht abgewickelte, mehr oder weniger einheitliche Vorgänge möglichst zusammenzufassen, so daß sich eine erfolgswirksame Bilanzierung nur ergeben würde, wenn nach Saldierung der Aufwands- und Ertragsposten die Verpflichtungen des Unternehmers seine Ansprüche übersteigen würden. Demgegenüber versuchen die Steuerpflichtigen, das schwebende Geschäft möglichst in verschiedene Ansprüche und Verpflichtungen zu zerlegen und die sich daraus ergebenden Belastungen in der Bilanz auszuweisen. Die noch nicht realisierten Erträge werden dagegen nicht bilanziert¹.

a) Der Grundsatz der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte in der Rechtsprechung des BFH

Würde man das einheitliche, schwebende Geschäft in seine einzelnen Wirtschaftsgüter auflösen, hätte dies zur Folge, daß Gewinne und Verluste in Erscheinung treten, die im Ergebnis dem schwebenden Geschäft nicht gerecht werden.

Der BFH hat daher eine Auflösung des schwebenden Geschäfts in dessen einzelne Wirtschaftsgüter und ihre getrennte Betrachtung und Bewertung abgelehnt. Nach Auffassung des BFH ist das schwebende Geschäft bilanzmäßig überhaupt nicht oder voll zu erfassen.

¹Stapper S. 79

Im letzteren Fall ist das gesmate Vertragsverhältnis als Ganzes zu würdigen.¹ Es darf durch eine Auflösung des schwebenden Geschäfts kein fehlerhaftes wirtschaftliches Ergebnis erzielt werden. Auch bei einer Einzeldarstellung der Wirtschaftsgüter des schwebenden Vertrags muß dieser in seiner Gesamtwirkung richtig zum Ausdruck kommen.² Mit diesem Grundsatz ist es aber nicht vereinbar, durch Aufgliederung eines einheitlichen Vorgangs ein der Wirklichkeit nicht entsprechendes, zu niedriges Ergebnis auszuweisen.

Bei der Frage, ob mit dem schwebenden Geschäft am Bilanzstichtag ein hinreichend voraussehbarer Verlust verknüpft ist, muß das zu beurteilende Vertragsverhältnis somit einheitlich als Ganzes gewürdigt.³ Sind im Ergebnis die schwebenden Geschäfte bei dieser Betrachtungsweise hinsichtlich Anspruch und Verpflichtung ausgeglichen, kann keine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Dem entspricht der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Ein schwebendes Geschäft, bei dem kein Verlust droht, darf auch nicht als verlustbringend ausgewiesen werden.

b) Die Problematik des Grundsatzes der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte

Ein Prinzip der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte kann es jedoch nur geben, soweit es nicht mit vorrangigen handels- und steuerrechtlichen Bilanzgrundsätzen kollidiert. Die Verrechnung von verlust- mit gewinnbringenden Faktoren ist einmal unter dem Gesichtspunkt der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern, zum anderen unter dem Aspekt des Imparitätsprinzips zu beurteilen.⁴

¹BFH vom 15.5.1963 BStBl 1963 III, 503 (505); Barske NWB F 17 a, 485 (490)

²BFH vom 15.5.1963 aaO; BFH vom 17.3.1959 BStBl 1959 III, 320 (322); BFH vom 4.2.1958 BStBl 1958 III, 110; BFH vom 21.7.1953 BStBl 19 B III, 247; auch Littmann DSTZ A 1963, 177 (181); Hofmann FR 1959, 400 f; Tomföhrde S. 142

³BFH vom 22.8.1963 BStBl 1963 III, 560 (562)

⁴Münzner RWP-BI. S 25 (30); Waldner BB 1961, 400 (404)

aa) Im Hinblick auf den Grundsatz der Einzelbewertung

Der Grundsatz der vollständigen Erfassung schwebender Geschäfte führt in der Tendenz dazu, verschiedenartige Bilanzposten unter Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern zusammenzufassen. Dies wäre auch dann nicht zu rechtfertigen, wenn dadurch ein "wirtschaftlich richtiges" Ergebnis erzielt würde. Durch die Zusammenfassung von Vor- und Nachteilen aus einem schwebenden Geschäft leidet auch die Bilanzklarheit, die ebenfalls zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung gehört.¹

bb) Im Hinblick auf das Imparitätsprinzip

Das Imparitätsprinzip bezieht sich nach Ludewig im Bereich schwebender Geschäfte immer auf diejenigen Sachverhalte, die die Voraussetzungen erfüllen, die auch an das Vorhandensein eines Wirtschaftsgutes gestellt werden. Es müsse also jeweils auf denjenigen, kleinsten Sachverhalt angewandt werden, der nach der Verkehrsauffassung als selbständig realisierbar und bewertbar angesehen wird.²

Das Imparitätsprinzip erfordert den Ausweis drohender Verluste und die Nichtberücksichtigung noch nicht realisierter Gewinne. Würde man einen drohenden Verlust mit einem nicht realisierten Gewinn verrechnen, würde das Imparitätsprinzip in sein Gegenteil verkehrt. Im Fall der Saldierung würde nämlich der drohende Verlust nicht in der Bilanz ausgewiesen. Andererseits würde der nicht realisierte Gewinn wegen seiner Verrechnung berücksichtigt.³

Ein Gewinn bzw. ein Verlust liegt aber nur vor, wenn der Gesamterfolg eines Geschäfts, der sich aus dem Vergleich von Leistung und Gegenleistung ergibt, positiv oder negativ ist. Damit nicht identisch sind die verlust- bzw. gewinnbringenden Posten innerhalb eines Geschäfts.⁴ Drohen Aufwendungen anzufallen, ist also noch nicht gesagt, daß aus dem Geschäft ein Verlust droht. Entsprechendes gilt bei den gewinnbringenden Faktoren. Hierauf bezieht sich das Imparitätsprinzip nicht. Es kann nicht innerhalb desselben schwebenden Geschäfts sowohl ein drohender Verlust als auch ein nicht realisierter Gewinn vorliegen.

¹Waldner BB 1961, 400 (404)

²Ludewig DB 1974, 103

³Waldner BB 1961, 400 (401)

⁴StapperS. 80/81

c) Der Saldierungsbereich beim schwebenden Vertrag

Schwebende Geschäfte werden grundsätzlich nicht bilanziert, weil sich im allgemeinen Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen bzw. der aus dem Geschäft zu erwartende Gewinn nicht ausgewiesen werden darf. Ein gesonderter Ausweis von Anspruch und Verpflichtung würde daher nicht zu einer Vermögensmehrung oder -minderung, sondern lediglich zu einer Aufblähung der Bilanz führen. Wenn das Imparitätsprinzip den Ausweis eines drohenden Verlustes erfordert, kann das nur dazu führen, die Differenz der durch den Abschluß des Vertrags entstandenen Ansprüche und Verpflichtungen, wie sie auch bei einer Bruttobilanzierung des schwebenden Geschäfts zu berücksichtigen wären, zu bilanzieren.¹ Rechte und Pflichten aus schwebenden Geschäften sind auch dann in die Bewertung einzubeziehen, wenn die Leistung selbst nicht zu aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern führt.² Sonstige Vorteile dürfen dagegen bei der Saldierung nicht berücksichtigt werden.¹ Sie sind allenfalls gesondert zu aktivieren, wenn sie zu einem Wirtschaftsgut führen.

¹ Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (720); Kammann DStR 1980, 405; Döllerer BB 1974, 1541 (1543); a.A. FG Berlin v. 22.10.1979 EFG 1980, 276

² Lempenau FR 1980, 182 (183); Kammann aaO

d) Einzelfälle

aa) Saldierung von Vor- und Nachteilen innerhalb eines Vertrags

Vor- und Nachteile im Rahmen ein- und desselben schwebenden Geschäfts können und müssen gegeneinander verrechnet werden.^{1 2} Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung kommt in diesem Fall schon deshalb nicht in Betracht, weil sich dieser nur auf die selbständige Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter bezieht. Es wird jedoch hier eine Verrechnung verlust- und gewinnbringender Faktoren innerhalb ein- und desselben Wirtschaftsguts vorgenommen. Aus den gleichen Gründen scheidet auch ein Verstoß gegen das Imparitätsprinzip aus.

(1) Berücksichtigung von Lieferfristen bei Bildung der Rückstellung

Kauft ein Unternehmer Waren oder läßt er sich sonstige Leistungen erbringen, die zwar im Zeitpunkt des Vertragsschlusses gegenüber vergleichbaren Angeboten im Preis höher liegen, jedoch früher als die preisgünstigere Ware oder Leistung geliefert bzw. erbracht werden kann, so wird man diesen Vorteil angemessen mit dem Nachteil des höheren Preises verrechnen müssen. Dies kann sogar zur Folge haben, daß sich Vor- und Nachteile des Vertrags ausgleichen, so daß eine Verlustrückstellung ausscheidet.³ Gleiches hat zu gelten, wenn ein Anschaffungsgeschäft zum angemessenen Preis abgeschlossen worden ist, sich nachträglich die Wiederbeschaffungskosten ermäßigt haben, sich gleichzeitig aber herausstellt, daß die Ware bzw. Leistung erst später geliefert oder erbracht werden kann.

¹BFH vom 8.10.1957 BStBl 1957 III, 442 (innerhalb der gesamten Aufwendungen sind neben Kostensenkungen auch Kosten erhöhungen zu beachten); BFH vom 26.8.1958 BStBl 1958 III, 420; FG Berlin vom 23.10.1969 EFG 1970, 161; Münzner RWP-BI S. 25 (30); Maaßen Teilwert S. 46 und StBp 1965, 87; Lempenau FR 1980, 182 (183)

²Beispiel nach Hirte DB 1971, 1313 (1315): Preissteigerungen für Investitionsgüter, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Fremdleistungen, Löhne und Gehälter, die unvermeidbar auf das Unternehmen zukommen und zu einer Erhöhung der Produktionskosten führen, sind um die zu erwartenden Rationalisierungserfolge zu kürzen.

³Richter FR 1964, 278 und DStR 1965, 591 (592); Bp-Kartei Teil I, Konto Schwebende Geschäfte S. 8; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (4); Maaßen Teilwert S. 45

Beispiel¹:

Tag des Vertragsabschlusses 01.10.1979

Abschlußpreis 1000,-- DM

Ware lieferbar Anfang 1980

Tagespreis für Kontrakte am 31.12.1979 900,-- DM

Diese Ware ist aber erst Anfang Juni 1980 lieferbar.

Bei der Ermittlung, ob ein schwebendes Geschäft für den Unternehmer infolge zwischenzeitlicher Ereignisse ungünstig geworden ist, muß auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag abgestellt werden. Zwar könnte der Unternehmer die Ware am 31.12.1979 um 100 DM billiger einkaufen. Jedoch ist die Ware erst Juni 1980 lieferbar. Benötigt der Unternehmer aber die Ware bereits Anfang 1980, kann er am Bilanzstichtag das Geschäft nicht günstiger abschließen, als er es im Zeitpunkt des Vertragsschlusses tatsächlich getan hat. Denn dem Unternehmer ist mit einer späteren Lieferung nicht gedient.

Können deshalb zum Bilanzstichtag Verträge mit Lieferfristen, die denen des ursprünglichen Kontrakts entsprechen, nicht abgeschlossen werden, so sind bei der Feststellung eines drohenden Verlusts die tatsächlichen Lieferfristen zu berücksichtigen. Die unterschiedlichen Lieferfristen können eine so entscheidende wertmäßige Bedeutung haben, daß sie das Absinken der Tagespreise ganz wettmachen².

Die Ermittlung des Werts der Lieferfristen wird naturgemäß in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Richter³ hat zur Berücksichtigung der Lieferfristen eine Formel entwickelt, bei der er die Lieferfristen in Relation zur Preisdifferenz setzt. Die Formel lautet:

$$x = \frac{a \cdot b}{c}$$

a = Lieferzeit am Tage des Vertragsabschlusses

b = Absolute Preisdifferenz

c = Lieferzeit am 31.12. (Bilanzstichtag)

x = Betrag, um den die Preisdifferenz zu kürzen ist

¹Beispiel nach Richter FR 1964, 278

²Richter DStR 1965, 591 (592) und FR 1964, 278

³Richter FR 1964, 278

Auf das obige Beispiel angewandt, ergibt sich folgende Berechnung:

a = Lieferzeit lt. Vertragsabschluß = rd. 3 Monate

b = Preisdifferenz = 1000 - 900 = 100

c = voraussichtliche Lieferzeit

am 31.12.1979 = rd. 5 Monate

$$x = \frac{3 \cdot 100}{5} = 60$$

$$100 - 60 = 40$$

Tagespreis am Bilanzstichtag unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lieferfristen: $900 + 40 = 940$. Damit ergäbe sich nach Richter eine Rückstellung von 60 DM.

Der Vorschlag Richters hat den Vorteil der klaren Berechnungsmöglichkeit für sich. Die Formel wird jedoch den wahren Gegebenheiten nicht immer gerecht. Sie berücksichtigt nämlich den Grad des Interesses des Unternehmers an der Einhaltung bestimmter Lieferfristen nicht. Braucht der Unternehmer die Ware unbedingt zu einem bestimmten Zeitpunkt, wird er den Vorteil der frühzeitigeren Lieferungsmöglichkeit höher veranschlagen, als wenn ihm eine pünktliche Lieferung nur erwünscht ist, ohne daß es dem Unternehmer letztlich entscheidend darauf ankommt. Hat der Unternehmer überhaupt kein Interesse am Zeitpunkt der Lieferung, so ist die frühzeitigere Lieferungsmöglichkeit für den Unternehmer ohne Bedeutung und kann daher auch nicht den Rückstellungsbetrag mindern. Dies zeigt, daß die Höhe des Vorteils, um den die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften zu mindern ist, ausschließlich vom Interesse des Unternehmers an einer frühzeitigen Lieferung abhängt. Gerade dieses Moment berücksichtigt aber Richter mit seiner Formel nur ungenügend. Das Interesse des Unternehmers läßt sich mit einer mathematischen Formel nicht ausdrücken. Folglich ist die Formel Richters zur Berechnung des anrechenbaren Vorteils frühzeitiger Lieferungsmöglichkeit nicht brauchbar. Es bleibt nur eine Bemessung der Vorteile im Wege der Schätzung übrig.

(2) Minderverzinsliche Darlehen und ihre Verrechenbarkeit mit den mit der Darlehensgewährung verbundenen Vorteilen

Häufig werden niedrig- oder unverzinsliche Darlehen gegeben, mit denen ein weiterer, über die Darlehensgewährung hinausreichender Zweck verfolgt wird. Folgende Fälle sind in Rechtsprechung und Literatur bisher behandelt worden:

1. Eine Brauerei gewährt einem Gastwirt ein minderverzinsliches Darlehen, während dieser sich als Gegenleistung zum ausschließlichen Bierbezug während der Laufzeit des Darlehens verpflichtet¹.
2. Ein Unternehmer gewährt einem Bauherrn ein minderverzinsliches Wohnungsbaudarlehen. Als Gegenleistung räumt der Bauherr diesem ein Belegungsrecht für Wohnungen, und zwar für dessen Arbeitnehmer, während der Laufzeit des Darlehens ein².
3. Ein Unternehmer gewährt einem Studenten ein minderverzinsliches Darlehen zur Studiumsfinanzierung. Dieser verpflichtet sich, nach Abschluß seines Studiums, für eine bestimmte Zeit, in die Dienste des Unternehmers zu treten³.

Die Steuerpflichtigen neigen dazu, die Darlehensforderung lediglich mit dem abgezinsten Betrag, also mit dem Gegenwartswert zu bewerten. In Wahrheit handelt es sich aber darum, ob eine Verlustrückstellung gebildet werden darf. Denn auch hier liegt ein schwebendes Geschäft vor. Die Darlehenssumme wurde zwar möglicherweise schon zur Verfügung gestellt. Die Leistung des Darlehensgeber ist aber damit noch nicht erfüllt. Diese liegt nämlich in der Überlassung der Nutzungsmöglichkeit während eines bestimmten Zeitraums. Die Gegenleistung des Darlehensnehmers besteht in der Verzinsung der Darlehenssumme⁴. Diese beiden Leistungen sind noch in der

¹BFH v. 17.03.1959 BStBl 1959 III, 320; BFH v. 26.02.1975 BStBl 1976 II, 13; Niedersächs. FG v. 12.12.1972 EFG 1973, 370 (1. Instanz von BFH v. 26.02.1975)

²BFH v. 09.10.1956 III, 382; BFH v. 20.09.1960 HFR 1961, 3; Osthövener StBp 1966, 131; Suhr StBp 1966, 77; Krollmann DB 1964, 1137; Labus BB 1960, 1234; Hoffmann FR 1959, 400;

³Schuardt DB 1961, 487; ur DB 1961, 555;

⁴BFH v. 25.09.1968 BStBl 1969 II, 18 (20); BFH v. 31.05.1967 BStBl 1967 III, 607; Mittelbach DB 1969, 407 (408);

Schwebe; insbesondere ist die Leistung des Darlehensgebers, die Duldung der Kapitalnutzung während eines bestimmten Zeitraums, zu-
mindest noch nicht vollständig erbracht, da der Zeitraum noch nicht
abgelaufen ist. Es ist daher nicht eine Teilwertabschreibung auf
die Darlehensforderung vorzunehmen, die in ihrer Höhe ja trotz der
Minderverzinslichkeit unverändert weiterbesteht, sondern allein
eine Verlustrückstellung in Betracht zu ziehen, da der Unternehmer
für seine Leistung eine möglicherweise nicht gleichwertige Gegen-
leistung erhält.

Der BFH¹ hat eine Minderbewertung des Darlehens wegen der zu
niedrigen Verzinsung der Darlehensforderung abgelehnt. Bei der Be-
wertung der Darlehensforderung² müsse die gesamte Verpflichtung
des Darlehensschuldners gewürdigt werden. Eine isolierte Betracht-
ung lediglich des Darlehens sei nicht gerechtfertigt. Dem verlust-
bringenden Faktor der Minderverzinslichkeit der Darlehensforderung
stünden gleichwertige Vorteile eines sich auf die Laufzeit des
Darlehens erstreckenden Bierbelieferungsrechts, Wohnungsbelegungs-
rechts etc. gegenüber. Im übrigen sei auch zu berücksichtigen, daß
der Zins für die Kapitalnutzung nicht in Geld zu bestehen brauche,
sondern auch in der Gewährung anderer vertretbarer Sachen oder in
der Einräumung von Rechten bestehen könne. Der Nachteil der Minder-
verzinslichkeit werde durch diese mit der Darlehensgewährung ver-
folgten Vorteile aufgehoben.³ Denn es müsse davon ausgegangen wer-
den, daß der Unternehmer, der im allgemeinen nichts zu verschenken
pflege, die Vor- und Nachteile des Geschäfts sorgfältig abgewogen
und sich wegen der Ausgeglichenheit des Geschäfts darauf einge-
lassen habe.⁴

Die Auffassung des BFH ist wiederholt auf Ablehnung gestoßen⁵. Es

¹ BFH v. 17.03.1959 BStBl 1959 III, 320; BFH v. 26.02.1975 BStBl 1976
II, 13; BFH v. 09.07.1969 BStBl 1969 II, 746; BFH v. 20.09.1960 HFR
1961, 3; BFH v. 17.05.1959 BStBl 1959 III, 268; BFH v. 09.10.1956
BStBl 1956 III, 382; Niedersächs. FG v. 12.12.1972 EFG 1973, 370;
Littmann §§ 4, 5 Anm. 474, § 6 Anm. 294 und § 7 c Anm. 37a; Kroll-
mann DB 1964, 1137; Längsfeld DB 1963, 255; Dr. G. BB 1959, 809;
Barske NWB F 17a, 485 (490); a.A. Schwardt DB 1961, 487;

² ausgehend von der irrigen Auffassung, daß es nur um die Bewertung
der Darlehensforderung gehe

³ BFH v. 17.03.1959 aaO; BFH v. 09.07.1969 aaO; Barske aaO;

⁴ BFH v. 17.03.1959 aaO; Littmann aaO; ur DB 1961, 555;

⁵ Labus BB 1960, 1234 f; Osthövener StBp 1966, 131; Schwardt DB 1961,
487; Gottschalk S. 48; Stapper S. 116; zweifelnd auch Schönnenbeck
DB 1962, 1313 (1316);

wird darauf hingewiesen, daß der Berücksichtigung der mit der Darlehensgewährung verfolgten Vorteile, bei denen es sich um immaterielle Wirtschaftsgüter handelt, § 5 II EStG entgegensteht, wonach immaterielle Wirtschaftsgüter als Aktivposten nur angesetzt werden dürfen, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Ein entgeltlicher Erwerb liege hier aber nicht vor¹.

Das FG Nürnberg² lehnt die Auffassung des BFH mit der Begründung ab, sie verstoße gegen den Grundsatz der Einzelbewertung. Die mit der Darlehensgewährung verfolgten Vorteile seien selbständige Wirtschaftsgüter, die nicht mit der Bewertung des minderverzinslichen Darlehens verquickt werden könnte³. Demgemäß müsse das Darlehen einerseits und der dadurch ausgelöste Vorteil andererseits für sich betrachtet werden. Darlehensforderung und Bierbelieferungs-, Wohnungsbelegungsrecht etc. stünden selbständig nebeneinander, was sich vor allem bei einer Abtretung der Darlehensforderung unter Beibehaltung der einzelnen Rechte zeige. Damit sei die Darlehensforderung jeweils mit dem Gegenwartswert, also abgezinst, anzusetzen und die Differenz zwischen diesem und dem Nominalbetrag als besonderes Wirtschaftsgut zu aktivieren und auf die voraussichtliche Dauer des Belieferungsrechts etc. zu verteilen.

Bei dem in Frage stehenden Vertragsverhältnis handelt es sich jedoch um einen einheitlichen Vertrag. Keinesfalls darf dieses Vertragsverhältnis in einen Darlehensvertrag und in eine Bierbezugs- oder sonstige Verpflichtung aufgespalten werden. Denn gerade diese Verpflichtungen stellen die wesentlichste Gegenleistung der Darlehensgewährung dar.

Eine Berücksichtigung der mit der Darlehensgewährung verbundenen Vorteile verstößt nicht gegen § 5 II EStG, weil diese entgeltlich erworben worden sind. Denn dem Darlehensgeber werden die Vorteile gerade wegen der Darlehensgewährung eingeräumt⁴.

Geht man davon aus, daß es sich bei der vorliegenden Problematik in Wahrheit nicht um die Bewertung der Darlehensforderung handelt,

¹Waldner BB 1961, 400 (403);

²FG Nürnberg v. 17.08.1961 EFG 1962, 202;

³ebenso Labus aaO; Waldner BB 1961, 400 (403); Gottschalk S. 48 f.

⁴BFH v. 26.02.1975 BStBl 1976 II, 14; Niedersächs. FG v. 12.12.1972 EFG 1973, 370 (371)

sondern es allein darum geht, ob aus dem schwebenden Geschäft ein Verlust droht, der durch eine Verlustrückstellung berücksichtigt werden müßte, so kann der Grundsatz der Einzelbewertung nicht verletzt werden. Das Wesen der Verlustrückstellung besteht nämlich darin, zwei verschiedene Wirtschaftsgüter, d. h. Anspruch und Verpflichtung aus einem Vertragsverhältnis zueinander in Beziehung zu setzen und zu verrechnen. Es muß daher die Leistung des Darlehensgebers mit der Gegenleistung des Darlehensnehmers verglichen werden. Diese umfaßt aber neben einer etwaigen Zinszahlung auch die Einräumung von Rechten gegenüber dem Darlehensgeber, da allein deshalb das Darlehen gewährt wurde. Die Anerkennung einer Verlustrückstellung als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung bewirkt bereits für sich eine anzuerkennende, weil notwendige Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung. Es ist deshalb daran festzuhalten, daß eine Verrechnung der mit der Darlehensgewährung erstrebten Vorteile zu erfolgen hat. Anderenfalls würde auch hier durch die Aufspaltung eines einheitlichen schwebenden Geschäfts ein wirtschaftlich falsches Ergebnis erzielt werden.

bb) Künftige Aufwendungen bei insgesamt ausgeglichenen Verträgen
Eine Rückstellung für drohende Verluste ist nur dann zu bilden, wenn aus dem einzelnen schwebenden Geschäft insgesamt ein Verlust droht. Dieser liegt dann vor, wenn die Verbindlichkeit aus dem schwebenden Geschäft den Anspruch übersteigt. Es genügt daher nicht, daß das schwebende Geschäft noch künftige Kosten verursachen wird¹. Einzelne Aufwendungen, die nach dem Bilanzstichtag, aber verursacht durch den schwebenden Vertrag anfallen werden, berühren die Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung des schwebenden Geschäfts nicht.

So hat der BFH bei einer Teilzahlungsbank eine Rückstellung für künftige Verwaltungskosten aus dem Teilzahlungsgeschäft unter dem Gesichtspunkt einer Verlustrückstellung abgelehnt². Der Kraftfahrzeughändler kann keine Rückstellungen für Inspektionen der verkauften Fahrzeuge, zu denen er sich gegenüber den PKW-Herstellern

¹ BFH v. 17.07.1974 BStBl 1974 II, 686; BFH v. 07.03.1973 BStBl 1973 II, 565 (567); Forster Wpg 1971, 396; Döllnerer BB 1974, 1542 f; Nies Wpg 1972, 383; BFH v. 03.07.1980 BB 1980, 1452; Scheidle/Scheidle

² BFH v. 17.07.1974 aaO BB1980, 719 (720/721)

auf Grund des Händlervertrages verpflichtet hat und die unter den Selbstkosten ausgeführt werden, bilden. Denn der Händlervertrag ist in sich ausgeglichen¹. Aus den gleichen Gründen hat der BFH keine Rückstellungen des Vermieters für künftige Instandhaltungsaufwendungen anerkannt². Ein Kiesgrubenpächter kann ebenfalls für die Verpflichtung zur Wiederauffüllung der Kiesgrube infolge der Ausgewogenheit des Kiesausbeutevertrags keinen Passivposten in Form einer Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften bilden³. Der Pächter wird im übrigen bei Abschluß des Vertrags und bei Prüfung der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung auch diesen Aufwand berücksichtigen.

cc) Die Einbeziehung vertraglicher Nebenpflichten in die Prüfung der Ausgewogenheit des Vertrags

In die Prüfung der Ausgewogenheit eines schwebenden Geschäfts sind nicht nur die vertraglichen Hauptleistungen, sondern auch die vertraglichen Nebenpflichten mit einzubeziehen. Denn diese sind sowohl rechtliche als auch wirtschaftliche Bestandteile des Vertrags⁴. Wenn der BFH im Urteil vom 16.09.1970⁵ bei der Beurteilung der Wiederauffüllverpflichtung eines Kiesgrubenpächters eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften mit der Begründung ablehnt, daß die Hauptleistungen des Vertrags, nämlich das Ausbeuterecht und das dafür gezahlte Entgelt einander entsprechen, so kann dieser Begründung nicht gefolgt werden. Denn jeder Vertragspartner wird bei der Prüfung, ob er für seine Leistung eine gleichwertige Gegenleistung erhält, sämtliche eigenen Verpflichtungen sowie sämtliche Vorteile, die er dafür erhält, berücksichtigen.

dd) Saldierung von zu drohenden Verlusten führende Verpflichtungen mit anderen Ansprüchen

Aus einem schwebenden Geschäft können neben dem Anspruch auf die Gegenleistung noch Ansprüche anderer Art gegen Dritte entstehen.

¹BFH v. 22.08.1963 BStBl 1963 III 560 (562); a.A. Mittelbach StRK Anm. zu § 5 EStG R 382

²BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368

³BFH v. 16.09.1970 BStBl 1971 II, 85 (86)

⁴z. B. BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; BFH v. 26.06.1980 BStBl 1980II, 506

⁵BFH v. 16.09.1970 BStBl 1971 II, 85 (86)

In die Saldierung können aber nur die im Synallagma stehenden Ansprüche und Verpflichtungen der Vertragspartner untereinander einbezogen werden. Ansprüche gegen Dritte dürfen bei der Saldierung grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Anderenfalls wäre das in § 152 Abs. 8 AktG geregelte Saldierungsverbot verletzt.¹ Eine Ausnahme kommt aber im folgenden Fall in Betracht:

Bei einem noch nicht abgewickelten Geschäft drohen auf Grund zu befürchtender nicht rechtzeitiger Zulieferungen Vertragsstrafen wegen Terminüberschreitungen von 1 Mio DM. Falls tatsächlich der Termin nicht eingehalten werden kann, hat der Unternehmer gegen den Zulieferanten einen Regreßanspruch in Höhe von 0,6 Mio DM. Ist die wegen der drohenden Vertragsstrafe von 1 Mio DM zu bildende Rückstellung um den Regreßanspruch gegen den Zulieferanten zu kürzen?²

Diese Frage würde dann keiner Bedeutung zukommen, wenn der Anspruch gegen den Dritten bereits entstanden wäre, da dann seine Aktivierung erfolgen müßte. Im vorliegenden Fall kann jedoch die Regreßforderung noch nicht aktiviert werden. Denn sie ist noch nicht entstanden, sondern hängt erst von der zukünftigen Entwicklung ab³.

Nach Döllner⁴ verbietet hier der Grundsatz der Einzelbewertung eine Verrechnung. Die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften stelle keine Rückstellung in dem Sinne dar, daß der Überschuß sämtlicher Aufwendungen über sämtliche Erträge aus dem schwebenden Geschäft zu ermitteln sei. Sie seien vielmehr Rückstellungen für den Teil der eigenen Verpflichtung, um den diese den Anspruch auf die Gegenleistung überstiegen. Ansprüche gegen Dritte, die sich im Rahmen des schwebenden Vertrags ergäben, seien gesondert zu aktivieren und zu bewerten.

Forster⁵ bejaht dagegen eine Verrechnung. Der volle Ausweis würde die Verhältnisse insoweit unzutreffend darstellen, denn am Bilanzstichtag läge nur eine Verlusterwartung von 0,4 Mio DM vor. Daher wäre es unrichtig, eine Verlustrückstellung in Höhe von einer Mio DM zu bilden. Es gehe nicht an, nur die negative Komponente zu berücksichtigen, die positive jedoch außer Acht zu lassen.

¹Scheidle/Scheidle BB1980, 721 ²Beispiel nach Forster Wpg1971, 396

³Forster aa0; Scheidle/Scheidle aa0

⁴Döllner BB1974, 1541(1543); ebenso Mutze AG1969, 280/281; im Ergebnis ebenso Bordewin BB1974, 976;

⁵Forster aa0; ebenso Harrmann BBK F28, 551 (554)

Dieser Auffassung ist zu folgen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil keine verschiedenen Wirtschaftsgüter miteinander verrechnet wurden. Solange die Regreßforderung noch nicht entstanden ist, stellt sie noch kein Wirtschaftsgut, sondern lediglich eine bloße Aussicht dar. Bei der Frage, ob ein Verlust droht, müssen im übrigen auch Umstände außerhalb des Vertrags mitberücksichtigt werden.

Ist die Regreßforderung aber entstanden, verlangt der Grundsatz der Einzelbewertung ihre Aktivierung. Eine Verrechnung mit der Verlustrückstellung wäre nicht mehr zulässig¹. Die Verlustrückstellung müßte dann auf eine Mio DM erhöht werden, was im Ergebnis ebenfalls nur die wahre Verlusterwartung von 0,4 Mio DM widerspiegelt. Die Auffassung Döllerers hätte zur Folge, daß vor der Entstehung der Regreßforderung ein drohender Verlust von 1 Mio DM ausgewiesen werden müßte, der sich im Ergebnis erst mit der Aktivierung der Regreßforderung reduziert². Damit würde der Unternehmer seine Vermögenslage bei bestehender Ungewißheit schlechter ausweisen als bei der Gewißheit, daß die Vertragsstrafe tatsächlich zu zahlen ist. Dies kann nicht zugelassen werden.

4. Die periodengerechte Ermittlung drohender Verluste

a) Die Bedeutung des Stichtagsprinzips

Die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter muß nach den tatsächlichen Verhältnissen am Bilanzstichtag erfolgen. Auszuscheiden sind Vorgänge, die nach dem Bilanzstichtag eintreten³.

aa) Die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag

Das bedeutet für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, daß sich die Verlustdrohung aus dem einzelnen Geschäft schon am Bilanzstichtag so abgezeichnet haben muß, daß mit großer Wahrscheinlichkeit bzw. einiger Sicherheit der tatsächliche Eintritt eines Verlusts aus dem schwebenden Geschäft erwartet werden kann⁴.

¹ansonsten läge ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung vor

²Forster aaO

³vgl. § 40 II HGB

⁴RFH v. 07.05.1920 RFH E 3, 22; Bordewin BB 1974, 976; Gerlt S. 162; OFD Düsseldorf BB 1952, 397; Falkenroth BB 1958, 37 und Stuw 1950, 457 (463); Schönnenbeck DB 1961, 5; Littmann DStZ A 1963, 177 (180)

Die Tatsachen, die zur Drohung eines Verlusts führen, müssen daher am Bilanzstichtag bereits bestehen und die Risiken konkrete Form angenommen haben. Dies ist etwa der Fall, wenn schon am Bilanzstichtag Kostensteigerungen bei Material und Löhnen eingetreten sind, so daß damit gerechnet werden muß, daß die aufzuwendenden Kosten die zu erzielenden Erlöse übersteigen. Dies trifft aber auch zu, wenn sich am Bilanzstichtag die Absatzchancen einer Ware, die der Unternehmer gekauft, aber noch nicht erhalten hat, verschlechtert haben und deshalb die konkrete Gefahr besteht, daß der Unternehmer die Ware nicht mehr oder nur mit einem Preisabschlag verkaufen kann.

Bei erst in der Zukunft zu erfüllenden Leistungspflichten ist umstritten, ob und inwieweit auch Kostensteigerungen nach dem Bilanzstichtag zu berücksichtigen sind.

(1) Treten diese erst nach dem Bilanzstichtag ein, so handelt es sich jedenfalls dann nicht mehr um am Bilanzstichtag vorhandene Zustände, wenn zu diesem Zeitpunkt selbst noch nicht mit den Kostensteigerungen zu rechnen war¹.

Häufig sind aber die Kostensteigerungen bereits am Bilanzstichtag vorauszusehen². Hierzu wird die Auffassung vertreten, daß das Stichtagsprinzip es nur erlaube, künftige Kostensteigerungen zu berücksichtigen, wenn ihre Ursache bereits am Bilanzstichtag vorläge. Die zu ermittelnden Kosten seien nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu berechnen. Künftige Lohnerhöhungen hätten deshalb außer Betracht zu bleiben. Denn sie träten erst nach dem Bilanzstichtag ein und führten daher erst nach diesem Tag zu einer Veränderung der Wertverhältnisse³.

¹ Bordewin BB 1974, 976;

² Beispielsweise finden Tarifverhandlungen statt. Am Bilanzstichtag ist nach dem bisherigen Verhandlungsstand damit zu rechnen, daß es zu Lohnerhöhungen kommen wird. Der Tarifvertrag wird aber erst nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen (Beispiel nach Falkenroth BB 1958, 37 (38)). Bei Lohnkosten bedarf es nicht einmal dieser konkreten Anhaltspunkte für eine Erhöhung. Vielmehr entspricht es der Lebenserfahrung, daß es mit Sicherheit zu jährlichen Lohnsteigerungen kommen wird.

³ Döllnerer StbJb 1977/78, 129 (151) unter Bezugnahme auf BFH vom 19.02.1975 BStBl 1975 II, 480 und BFH vom 13.11.1975 BStBl 1976 II, 142; Albach StbJb 1967/68, 355 f; wohl auch Kammann DStR 1980, 400 (403)

Das Stichtagsprinzip besagt jedoch nur, daß die Bewertung auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag abzustellen ist. "Auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag" bedeutet aber nicht "zu den Kosten des Bilanzstichtags".¹ Zu den Verhältnissen, die am Bilanzstichtag vorliegen, gehört auch die zuverlässige Kenntnis von künftigen Ereignissen². Es handelt sich dabei nicht nur um bloß zukünftige Tatsachen, sondern um bereits bestehende, gegenwärtige Aussichten und konkrete Umstände über den Eintritt künftiger Ereignisse. Daß diese künftigen, verlustbringenden Vorgänge erst nach dem Bilanzstichtag eintreten, ist unerheblich. Am Bilanzstichtag vor auszusehende Ereignisse, die geeignet sind, die späteren Geschäftsergebnisse des Betriebs ungünstig zu beeinflussen, können den auch von den Erfolgsaussichten abhängigen Wert der Gegenstände des Betriebsvermögens mindern und sind deshalb zu berücksichtigen.³

Bereits der RFH hatte im Urteil vom 28.6.1933⁴ bei der Bewertung von Waren noch die Tatsache, daß die gebundenen Preise kurz nach dem Bilanzstichtag herabgesetzt wurden, für die Vorjahresbilanz berücksichtigt, da der Preissturz bereits am Bilanzstichtag von einem vorsichtigen Kaufmann erwartet werden durfte. Der RFH führte zur Begründung aus, daß den baldigen Preissturz bereits am Bilanzstichtag ein Käufer des gesamten Unternehmens berücksichtigen würde. Er hätte unter diesen Umständen das Risiko im Warenbestand bewertet, das in der in Kürze zu erwartenden Minderung der Einkaufspreise lag.

Eine Leistung, die erst in Zukunft innerhalb eines größeren Zeitraums zu erbringen ist, kann nur unter Einbeziehung künftiger Kostensteigerungen zutreffend bewertet werden.⁵ Dabei sind nicht nur Kostensteigerungen zu berücksichtigen, die sich auf Grund bestimmter, am Bilanzstichtag vorliegender Ereignisse konkret

¹Hirte DB 1975, 522; Friederich S. 69

²Falkenroth BB 1958, 37 (38); Horn Wpg 1974, 317 (318) und Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 143, wonach das für den Bilanzansatz maßgebende Prinzip der Vorsicht die Berücksichtigung nicht nur der am Bilanzstichtag eingetretenen, sondern auch der weiterhin zu erwartenden Verluste aus schwebenden Geschäften verlangt.

³RFH vom 22.10.1941 RStB1 1941, 894; Schönnenbeck BB 1960, 590 (591);*

⁴RFH vom 28.6.1933 RStB1 1934, 253; auch BFH vom 16.4.1953 BStB1 1953 III, 192,; Maaßen Teilwert S. 45

⁵Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 139

*Lempenau StB1b 1978/79, 149 (193ff)

abzeichnen, wie etwa eine vom Vorlieferanten angekündigte Erhöhung der Preise von Vorprodukten. Vielmehr sind auch künftige Kostensteigerungen, die auf Grund der Lebenserfahrung zu erwarten sind, wie z.B. jährliche Lohnsteigerungen, zu berücksichtigen. Die erst nach dem Bilanzstichtag zu erbringenden Leistungen müssen also mit dem Betrag bewertet werden, der sich aus der Sicht des Bilanzstichtages am voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt als Aufwand ergibt¹. Kostensteigerungen, die auf außergewöhnlichen Umständen beruhen oder die den auf Grund der Lebenserfahrung zu erwartenden, typischen Verlauf in ungewöhnlichem Maß verschlechtern, gehören dagegen zu den künftigen Rechnungsperioden².

(2) Meinungsverschiedenheiten bestehen auch darüber, ob nur Kostensteigerungen des nächsten oder auch der weiteren Jahre zu berücksichtigen sind. Bordewin³ lehnt die Auffassung Forsters⁴, daß bei der Bemessung der Rückstellung auch Lohnsteigerungen berücksichtigt werden dürfen, die nach der Lebenserfahrung für das übernächste und die folgenden Wirtschaftsjahre zu erwarten sind, ab.

Wenn nur die nach der Lebenserfahrung zu erwartenden Kostensteigerungen des nächsten Jahres berücksichtigt werden dürften, würde nicht der gesamte drohende Verlust erfaßt werden. Dies verstieße gegen das Vorsichtsprinzip und damit gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Der Unternehmer würde sich reicher machen, als er in Wirklichkeit ist.

bb) Die Berücksichtigung verlustbringender, am Bilanzstichtag bereits vorhandener Tatsachen,

(1) die erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung erkannt werden.

Für die Bewertung von Verlusten aus schwebenden Geschäften sind stets alle Tatsachen, die dem Steuerpflichtigen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bekannt geworden sind, zu berücksichtigen, soweit sie Verhältnisse betreffen, die bereits am Bilanzstichtag bestanden haben⁵. Das Gesetz mutet

¹ Lempenau StbJb 1978/79, 149 (196)

² Hirte DB 1975, 523 und DB 1971, 1313 (1315) ³ Bordewin BB 1974, 976

⁴ Forster Wpg 1971, 395/396; ebenso Hirte DB 1975, 522 (523); Niemann StbJb 1974/75, 298

⁵ vgl. aus der unübersehbaren Rechtsprechung: BFH v. 04.04.1973 BStBl 1973 II, 485; BFH v. 17.1.1973 BStBl 1973 II, 321; BFH v. 27.4.1965 BStBl 1965 III, 409; BFH v. 11.10.1960 BStBl 1961 III, 3(4); BFH v. 4.6.1959 BStBl 1959 III, 325; BFH v. 24.8.1956 BStBl 1956 III, 323; BFH v. 3.7.1956 BStBl 1956 III, 248/249

es dem Bilanzierenden nicht zu, sich künstlich unter Außerachtlassung der vorhandenen Erkenntnisse in einen früheren Erkenntnisstand zurückzusetzen. Ein solches Verlangen wäre auch nicht gerechtfertigt. Denn es kommt nicht darauf an, welche Umstände am Bilanzstichtag bekannt waren. Entscheidend ist vielmehr allein, welche tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag vorhanden waren. Diese müssen so treffend wie möglich erfaßt werden.¹

(2) die erst nach der Bilanzaufstellung erkannt werden.

Erhält der Unternehmer erst nach Aufstellung der Bilanz von am Bilanzstichtag vorhandenen Tatsachen Kenntnis, welche die Höhe des Verlusts beeinflussen, kommt eine Bilanzberichtigung nach § 4 II S. 1 EStG nicht in Betracht. Denn der Kaufmann hat keine unrichtige Bilanz erstellt. Handelsrecht und Steuerrecht können von dem Unternehmer nicht mehr verlangen, als daß er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangten Kenntnisse von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwertet.² Hat der Unternehmer aber die Bilanz nicht mit der gebotenen Sorgfalt aufgestellt, so muß die nachträglich erworbene Kenntnis zur Berichtigung der Bilanz führen, da dann der Kaufmann bei der Bilanzierung nicht die GoB befolgt und insbesondere gegen den handelsrechtlichen Grundsatz des Gläubigerschutzes verstoßen hat.³

Der Unternehmer ist grundsätzlich auch nicht berechtigt, die unter Anwendung der gebotenen Sorgfalt aufgestellte Bilanz zu ändern. Eine Bilanzänderung nach § 4 II S. 2 EStG hat zur Voraussetzung, daß der Steuerpflichtige einen zulässigen Bilanzansatz ersetzen will. Für die Bewertung der Verluste ist dem Unternehmer jedoch kein Wahlrecht eingeräumt worden. Ist der Unternehmer bei der Aufstellung der Bilanz mit der erforder-

¹RFH vom 13.11.1930 StuW 1931 II, Nr. 85, BFH vom 27.4.1965 BStBl 1965 III, 409

²BFH vom 11.10.1960 BStBl 1961 III, 3; Schönönenbeck DB 1962, 1314 und DB 1962, 1281; Mittelbach StRK-Anm. zu EStG § 4 R 350

³Mittelbach aaO; Littmann-Förger A Anm. 414

derlichen Sorgfalt vorgegangen, so ist der von ihm gewählte Wert der allein zutreffende Bilanzansatz.¹

Wenn auch nach der Bilanzaufstellung gewonnene Erkenntnisse über die Verhältnisse am Bilanzstichtag nicht zur Bilanzänderung berechtigen, so können diese umgekehrt durchaus einen nach dem damaligen Erkenntnisstand unzutreffenden Bilanzansatz nachträglich rechtfertigen. Der Unternehmer wird dann allerdings genauer darlegen müssen, daß die nachteiligen Umstände nicht erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind.²

cc) Die Berücksichtigung verlustbringender Tatsachen, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten

Werden dem Unternehmer verlustbringende Ereignisse, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten, noch in der Zeit bis zur Bilanzaufstellung bekannt, so verneinte das Institut der Wirtschaftsprüfer in seinem Fachgutachten 2/1956 für die Handelsbilanz eine Verpflichtung, die Bewertung in der Vorjahresbilanz von diesen Ereignissen abhängig zu machen. Es räumte dem Unternehmer jedoch das Recht ein, die Wertminderung in der Vorjahresbilanz zu berücksichtigen.³ Auch Trumpler hält derartige Tatsachen für berücksichtigungsfähig, soweit der verschlechterte Zustand am Bilanzstichtag bereits "latent vorhanden" war.⁴ Nach Schönnenbeck⁵ spielt es keine Rolle, ob die verlustbringenden Ereignisse noch im alten oder schon im neuen Jahr eingetreten sind. Entscheidend sei vielmehr, ob diese Tatsachen bei der Bilanzaufstellung bereits in ausreichendem Maß als noch vor dem Bilanzstichtag begründete Risiken berücksichtigt sind oder nicht. Soweit die verlustbringende Tatsache die bisherige Risikoschätzung als unzureichend erkennen lasse, müsse der nunmehr genaueren Kenntnis Rechnung getragen werden.

¹BFH vom 11.10.1960 aaO; BFH vom 3.7.1962 BStBl 1962 III, 388 (389); Schönnenbeck aaO; Niemann StbJb. 1974/75, 280/281; Birkholz FR 1974, 206 ff

²BFH vom 3.7.1962 BStBl 1962 III, 389

³Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956, 109; ebenso Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 143; Vellguth S. 38; Bieg S. 61

⁴Trumpler, Die Bilanz der AG, Basel 1950, 128/129

⁵Schönnenbeck BB 1960, 590

Auch die Rechtsprehung hat das Stichtagsprinzip zumindest aufgelockert. So erkannte der BFH¹ an, daß auch ein Preissturz kurz nach dem Bilanzstichtag, der sich am Stichtag schon in seinen Umrissen abgezeichnet hat, in der Bilanz berücksichtigt werden dürfe. Bei starken Preisschwankungen ist der Unternehmer berechtigt, die Preisentwicklung sechs Wochen vor und nach dem Bilanzstichtag zu berücksichtigen.¹ Hierbei handelt es sich jedoch nur scheinbar um ein Abgehen vom Stichtagsprinzip. Denn es ergaben sich bereits am Bilanzstichtag Anhaltspunkte einerseits für den kommenden Preissturz, andererseits für die Preisschwankungen. Die nachfolgenden Ereignisse des neuen Wirtschaftsjahres konkretisieren lediglich die im alten Rechnungsjahr vorliegenden Anzeichen.

Es ist nicht zulässig, Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, auf diesen zurückzubeziehen, wenn die Vorgänge keinerlei Beziehung zum alten Rechnungsjahr haben.² Diese Beziehung läge nur vor, wenn sich bereits am Bilanzstichtag ein dem schwebenden Geschäft anhaftendes Risiko konkret abzeichnet und das nach dem Bilanzstichtag eintretende Ereignis lediglich die Verwirklichung dieses Risikos darstellt. Eine andere Auffassung verstieße gegen das Stichtagsprinzip. Die Bewertung der Wirtschaftsgüter hat nach den tatsächlichen Verhältnissen am Bilanzstichtag zu erfolgen. Vorgänge zwischen Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzaufstellung, die eine wertmäßige Veränderung des Betriebsvermögens zur Folge haben und die keine Rückschlüsse auf die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag zulassen, sind auszuschließen.³

b) Drohende Verluste, die sich auf mehrere künftige Rechnungsperioden erstrecken

Bei Dauerschuldverhältnissen fragt es sich, ob in der Bilanz lediglich der aus dem Vertrag für das nächste Jahr zu erwartende Verlust oder auch die Verluste, mit denen für die weiteren Jahre zu rechnen ist, erfolgsmindernd berücksichtigt werden müssen.

¹BFH vom 16.4.1953 BStBl 1953 III, 192

²BFH vom 19.9.1951 BStBl 1951 III, 194; BFH vom 7.8.1952 BStBl 1952, 879; OFH vom 17.7.1947 Bay FinBl 1948, 123; RFH vom 22.10.1941 RStBl 1941, 894; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (139); Forster Wpg 1971, 396; Leffson S. 144 ff; Mellerowicz § 149 Anm. 78; Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 89; Saage NB 1967, 14; Falkenroth BB 1958, 37/38

Beispiel¹ Ein Unternehmer hat ein Lagerhaus zum jährlichen Mietpreis von 10000 DM angemietet. Er kann dieses Lagerhaus nicht mehr verwenden und auch nicht weitervermieten. Der Mietvertrag läuft aber noch weitere drei Jahre. Durch die Erfüllung des Mietvertrags in den nächsten drei Jahren tritt ein Verlust in Höhe von 30000 DM ein.

Wenn sich der zu erwartende Verlust aus einem noch nicht abgewickelten Vertrag über mehrere Jahre erstreckt, würde die Bildung einer Rückstellung in Höhe des insgesamt erwarteten Verlusts eine periodengerechte Erfolgsermittlung verhindern. Andererseits verlangen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung jedoch im Interesse der Bilanzklarheit einen Ausweis des vollen Verlusts.² Da der Aufwand jedoch nicht das abgelaufene, sondern auch die folgenden Jahre betrifft, will Wöhe² der Rückstellung eine aktive Rechnungsabgrenzung gegenüberstellen, die in den folgenden Jahren aufgelöst wird. Damit würde der mit Sicherheit zu erwartende Verlust bereits ausgewiesen, jedoch nur der Aufwand in jeder Periode erfaßt, der diese betrifft.

Wöhe erkennt, daß die auf Grund des Vorsichtsprinzips zu bildende Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften den Verlust einer künftigen Rechnungsperiode in das Wirtschaftsjahr vorverlagert, in dem der Eintritt eines Verlusts sich zum erstenmal konkret abzeichnet. Würde man Wöhe folgen, müßte jeder Verlust in das Wirtschaftsjahr verlagert werden, in dem er entsteht. Damit würde aber nicht mehr der nur drohende, sondern der bereits realisierte Verlust ergebniswirksam bilanziert, was dem Grundsatz der Vorsicht widerspricht.

Im übrigen scheitert der Lösungsversuch von Wöhe auch daran, daß die Voraussetzungen für eine aktive Rechnungsabgrenzung nach § 5 III Nr. 1 EStG nicht vorliegen. Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nur Ausgaben vor dem Abschlußstichtag soweit sie Aufwand

³BFH vom 9.3.1951 BStBl 1951 III, 123; BFH vom 4.4.1973 BStBl 1973 II, 486; Leffson S. 144 ff

¹Beispiel nach Wöhe S. 411

²Wöhe S. 411; vgl. auch Heuer FR 1957; im Ergebnis ebenso Simon S. 187

für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, angesetzt werden. Ausgaben vor dem Abschlußstichtag sind aber überhaupt noch nicht erfolgt.

Die Unhaltbarkeit der Auffassung Wöhles ergibt sich ferner aus einem Vergleich mit Sukzessivlieferungsverträgen, bei denen sich die Teillieferungen über mehrere Jahre erstrecken. Dort stellt sich etwa bei gesunkenen Preisen die gleiche Problematik, wie in dem von Wöhe gewählten Beispiel. Wäre die gesamte Ware bereits am Bilanzstichtag geliefert worden, müßte der Warenbestand auch dann mit inzwischen gesunkenen Preisen bewertet werden, wenn sich der Verkauf dieser Waren über mehrere Jahre erstrecken sollte. Dasselbe muß aber für die drohenden Verluste aus den schwebenden Anschaffungsgeschäften gelten. Denn das Unternehmen muß wegen der zu höheren Preisen abgeschlossenen Einkaufsverträge zunächst mit entsprechenden Verlusten rechnen. Der Ausweis der vollen Höhe des nicht realisierten Verlustes kann nicht etwa mit der Begründung abgelehnt werden, daß sich die künftige Preisentwicklung nicht übersehen läßt. Die Höhe des Verlustes ist nämlich grundsätzlich nach den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag zu ermitteln¹.

Eine unterschiedliche Behandlung von Sukzessivlieferungsverträgen und anderen Dauerschuldverhältnissen ist nicht gerechtfertigt. Droht also ein Verlust aus einem schwebenden Geschäft, dann ist eine Rückstellung in voller Höhe des zu erwartenden Verlusts zu bilden². Dabei ist gleichgültig, ob die Auswirkungen des Verlusts ein oder mehrere Geschäftsjahre betreffen.

III. Drohende Verluste aus schwebenden Anschaffungsgeschäften

1. Der drohende Verlust als Differenz von Leistung und Gegenleistung

Wenn am Bilanzstichtag der Wert der vom Unternehmer zu leistenden Zahlung größer ist als der Wert der ihm gegenüber zu erbringenden Lieferung oder Leistung, muß diesem Umstand durch die Bildung eines

¹e1 DB 1958, 1404 f

²Schindele StBp 1961, 254; Stapper S. 87/88; Forster Wpg 1971, 393 (397); Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 Z "Dauerschuldverhältnisse"

entsprechenden Passivpostens Rechnung getragen werden¹.

Beispiel: Der Unternehmer A kauft von B eine Ware zum Preis von 1000 DM. Der Marktpreis der am Bilanzstichtag von B noch zu liefernden Ware ist nach dem Vertragsschluß gesunken und beträgt am Bilanzstichtag 700 DM. Der Unternehmer A, der jetzt preisgünstiger einkaufen könnte, ist an den für ihn nunmehr ungünstigen Vertrag auch weiterhin gebunden. Er erhält nur noch eine Leistung im Wert von 700 DM, während er seinerseits ein Entgelt von 1000 DM entrichten muß. Das Anschaffungsgeschäft bringt ihm daher einen Verlust von 300 DM.

a) Die Ermittlung der Anschaffungskosten

Bei der Ermittlung des drohenden Verlustes aus einem schwebenden Anschaffungsgeschäft sind die Aufwendungen maßgebend, die der Unternehmer machen muß, um das Wirtschaftsgut so in sein Betriebsvermögen einzugliedern, daß es seinem Zweck entsprechend nutzbar ist. Die Anschaffungskosten ergeben sich zunächst aus dem Verpflichtungsgeschäft, d.h. aus dem vereinbarten Entgelt. Darüberhinaus sind alle Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen, die anlässlich des Erwerbs des Wirtschaftsguts entstehen².

b) Die Ermittlung des Werts der Leistung

aa) Die Gleichsetzung des Anspruchs auf Erbringung der Leistung mit der Leistung selbst

Ein Verlust aus dem schwebenden Anschaffungsgeschäft droht, wenn die vertragliche Verpflichtung zur Zahlung des Entgelts den Anspruch auf die Leistung übersteigt. An sich wäre also der Anspruch auf die Leistung, nicht jedoch die Leistung selbst, zu bewerten. Nun sind zwar bei schwebenden Anschaffungsgeschäften die Wirtschaftsgüter, auf die sie sich beziehen, als solche in die Bilanz nicht aufzunehmen, da sie noch nicht geliefert sind. Wirtschaftlich

¹ BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332; RFH v. 25.03.1925 RStBl 1925, 166; hs FR 1958, 71; Eisele WP 1954, 325; Gebhard DStZ 1930, 166; a.A. früher RFH v. 17.10.1924 RStBl 1925, 106; RFH v. 27.11.1924 Stuw 1925 Nr. 43; Wetzler ZfB 1925, 341 (344/345), wonach eine Verlustrückstellung nur anerkannt sei, wenn der Unternehmer selbst zur Lieferung verpflichtet;

² Bieg S. 51;

betrachtet liegt der Fall für den Unternehmer aber gleich, ob er die Wirtschaftsgüter schon übernommen hat oder ob die Leistung noch aussteht, was oft von Zufälligkeiten abhängt. Es macht daher keinen Unterschied, ob ein Wirtschaftsgut, dessen Teilwert am Bilanzstichtag unter dem Anschaffungspreis liegt, schon geliefert und damit mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen ist oder ob dem Unternehmer lediglich der Anspruch auf die Lieferung des Gegenstands gegen die Verpflichtung, einen über den Teilwert des gekauften Gegenstands liegenden Anschaffungspreis zu entrichten, zusteht¹. Die Rückstellung bemißt sich also nach dem Betrag, um den der Teilwert der zu liefernden Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag niedriger ist als die vom Unternehmer zu erbringende Gegenleistung. Es wird damit praktisch die Bewertung der zu liefernden Wirtschaftsgüter vorweggenommen².

bb) Die Ermittlung des Teilwerts

(1) Wenn die Wiederbeschaffungskosten unter die Anschaffungskosten sinken

Bei Abschlüssen, die erst kurze Zeit vor dem Bilanzstichtag erfolgt sind, spricht die Vermutung dafür, daß sich die beiderseitigen Ansprüche gleichwertig gegenüberstehen. Liegt eine gewisse Zeitspanne zwischen dem Abschluß des Geschäfts und dem Bilanzstichtag, können Verluste dadurch entstehen, daß in der Zwischenzeit Preisveränderungen eingetreten sind³.

Wie das in Kapitel IV 1 angeführte Beispiel zeigt, können drohende Verluste aus schwebenden Anschaffungskosten dadurch entstehen, daß die Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag niedriger waren als zur Zeit des Geschäftsabschlusses. Insoweit sind zwei Möglichkeiten der Verlustberechnung denkbar:

1. Ein Verlust droht dann, wenn der Teilwert (Wiederbeschaffungswert der bestellten, aber noch nicht gelieferten Wirtschaftsgüter) niedriger ist als der Anschaffungspreis.
2. Ein Verlust droht, soweit die Wiederbeschaffungskosten gesunken sind⁴.

¹ so RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332 (335); ebenso Littmann DStZ A 1963, 177 (181); Hoffmann NB 1957, 107; Gebhard DStZ 1930, 166; Erler DStZ 1927, 112 (113)

² BFH v. 17.07.1956 BStBl 1956 III, 379; BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332; RFH v. 03.03.1925 StuW 1926 Nr. 224; FG Berlin v. 23.10.1969 EFG 1970, 161 (162); Döllner StbJb 1977/78, 129 (148); Rosenau BB 1972, 168; Groh StuW 1976, 39; Maaßen StBp 1965, 85 (87); Littmann-Förger Anm. 347; Vangerow StuW 1956, 524; Littmann 88/4, 5 Anm. 469

In zum Teil mißverständlichen Formulierungen wurde vertreten, daß in Höhe der gesunkenen Wiederbeschaffungskosten eine Verlustrückstellung gebildet werden könne¹. Die Verlustberechnung kann jedoch nicht ausschließlich durch Berücksichtigung des Werts der Leistung ohne Berücksichtigung der Gegenleistung erfolgen. Hat der Unternehmer eine Ware unter den Wiederbeschaffungskosten angeschafft und sinken diese, aber nicht unter die Anschaffungskosten, kann keineswegs ein drohender Verlust angenommen werden. Hat der Unternehmer die Ware über den Wiederbeschaffungskosten angeschafft, so liegt zwar ein drohender Verlust vor, wenn die Wiederbeschaffungskosten sinken. Gleichwohl droht aber ein Verlust nicht nur in Höhe der gesunkenen Wiederbeschaffungskosten. Ob bei einem Geschäft ein Verlust zu erwarten ist, kann daher nur durch den Vergleich der vom Unternehmer zu erbringenden Leistung und der Gegenleistung festgestellt werden.

Ein nicht realisierter Verlust liegt demnach nur vor, wenn der Teilwert der bestellten Wirtschaftsgüter, der sich in der Regel mit den Wiederbeschaffungskosten deckt, niedriger ist, als die sich aus dem Vertrag ergebenden Anschaffungskosten. Die Höhe des drohenden Verlusts ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag der beiden Werte².

Der Unternehmer würde das Beschaffungsgeschäft am Bilanzstichtag nicht mehr in dieser Form abschließen, da er die Wirtschaftsgüter nunmehr billiger beschaffen könnte³. Auch ein Erwerber des ganzen Betriebs würde in schwebende Geschäfte nur zu Bedingungen eintreten, die am Tage der Übernahme des Geschäfts gegeben sind. Er würde also nur die am Bilanzstichtag aufzuwendenden Wiederbeschaffungskosten ansetzen⁴.

³BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 7; Lohmeyer DStR 1975, 653/654

⁴Hoffmann NB 1957, 106; Gerlt S. 151

¹BFH v. 03.07.1956 aaO

²BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248 (249); BFH v. 17.07.1956 BStBl 1956 III, 379; RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332; der allerdings noch vom gemeinen Wert des anzuschaffenden Wirtschaftsgut ausging; FG Karlsruhe v. 31.01.1961 EFG 1961, 245; FG Berlin v. 23.10.1969 EFG 1970, 161 (162); OFD Freiburg VfG v. 14.10.1957 DStZ B 1957, 536; Rosenau BB 1972, 168; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (6); Bieg S. 62 und 300 ff; Lohmeyer DStZ A 1969, 379 (381) und DStR 1975, 651 (654); Niemann StbJb 1974/75, 295; Maaßen Teilwert S. 44; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (137); Barske NWB F 17 a, 485 (489); Münzner RWP Bl. S 25 (32); Richter StBp 1967, 280 (281) und FR 1964, 278 und DStR 1965, 591; Littmann DStZ A 1963, 177 (181); Schindele StBp 1961, 250 (254); Vangerow StuW 1956, 519 (522);

Die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten. Bei Anschaffungsgeschäften, die sich auf Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe beziehen, wird oft ein Markt- oder Börsenpreis als Vergleichspreis zur Verfügung stehen¹. Liegt ein solcher nicht vor, so ist von den üblichen, notfalls zu schätzenden Durchschnittspreisen auszugehen, die der Unternehmer nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag hätte aufwenden müssen¹.

Die oben wiedergegebene Art der Verlustberechnung wird bei Beschaffungsgeschäften, bei denen das angeschaffte Wirtschaftsgut in die Produktion des Unternehmens eingeht, wie bei der Anschaffung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, allgemein anerkannt. In diesem Fall kann die Bewertung ohnehin nur vom Beschaffungsmarkt her erfolgen². Sie findet auch bei Beschaffungsgeschäften, die sich auf Güter des Anlagevermögens beziehen, Anwendung. Sie wird jedoch für Beschaffungsgeschäfte des Umlaufvermögens, bei denen die angeschafften Wirtschaftsgüter wieder unverändert weiterveräußert werden, zum Teil abgelehnt³. Der Grund liegt in der nur kurzfristigen Bindung des Umlaufvermögens und in der Vermutung, daß der zukünftige Verkaufspreis die entstandenen Aufwendungen deckt. Gerade sinkende Einkaufspreise haben aber auch Rückwirkungen auf die Veräußerungspreise, da die gesunkenen Preise allein schon aus Wettbewerbsgründen in der Regel an den Kunden weitergegeben werden⁴. Dem Grundsatz der Vorsicht muß deshalb dadurch Rechnung getragen werden, daß bei der Bewertung des Umlaufvermögens auch vom Beschaffungswert ausgegangen werden kann⁵. Ist allerdings sichergestellt, daß die Aufwendungen für die Anschaffung der Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung aller beim Verkauf noch anfallender Kosten im Veräußerungspreis vergütet werden⁶, soll eine

Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 5 und 7; Stapper S. 81/82; Gerlt S. 151; Mittelbach StWK Gruppe 3, 1092; Eisele Wpg 1954, 325; Gnam Ziffer 121 Schwebende Geschäfte Anm. 5; Hoffmann NB 1957, 106;

³Stapper S. 81

⁴BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 248 (249); Lohmeyer DStR 1975, 651 (655); Gnam Ziffer 121 Schwebende Geschäfte Anm. 5

¹BFH v. 03.07.1956 aaO; BFH v. 26.01.1956 aaO; Lohmeyer aaO; Stapper S. 82; Rosenau aaO; Maaßen S. 44; Richter StBp 1967, 280 (281)

²Stapper S. 84; Döllerer StbJb 1977/78, 129 (148); RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332

³Döllerer StbJb 1977/78, 129 (148)

⁴Stapper S. 83; Littmann § 6 Anm. 225

⁵Stapper S. 84; Tomforde S. 69; a.A. Friederich S.62ff, wonach die Beschaffungsgeschäfte absatzbezogen zu bewerten sind

⁶RFH v. 30.05.1933 RStBl 1933, 1012; Stapper S. 84;

Rückstellung unterbleiben können. Nach Gnam¹ und Döllerer² ist dem Niederstwertprinzip, das den Gläubigerschutz bezweckt, dadurch genüge getan, wenn die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem voraussichtlich erzielbaren Verkaufspreis rückgestellt wird. Die GoB verlangten daher nur eine Rückstellung in dieser Höhe.

Gnam und Döllerer verkennen jedoch, daß der Wert des angeschafften Wirtschaftsguts bei der Saldoermittlung mit dem Teilwert zu bemessen ist. Der Erwerber eines Betriebs wird aber in ein schwebendes Anschaffungsgeschäft nur zu den Bedingungen eintreten, die am Tag der Übernahme des Geschäfts gegeben sind. Könnte er das Wirtschaftsgut billiger anschaffen, so wird er auch nur bereit sein, dieses mit den niedrigeren Wiederbeschaffungskosten zu bewerten. Selbst wenn die höheren Anschaffungskosten durch den möglicherweise zu erzielenden Verkaufspreis gedeckt sein sollten, würde er einen zusätzlichen Gewinn (Anschaffungskosten - niedrigere Wiederbeschaffungskosten) für sich zu beanspruchen, da er auch das Risiko der Weiterveräußerung trägt. Es muß daher auch dann eine Verlustrückstellung gebildet werden, wenn der erzielbare Veräußerungserlös die höheren Anschaffungskosten deckt.

(2) Wenn die Veräußerungspreise unter die Anschaffungskosten sinken

Bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, die nach der Anschaffung mehr oder weniger unbearbeitet wieder weiterveräußert werden, kann es vorkommen, daß die Verkaufspreise am Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken sind³. Werden die im Zusammenhang mit dem schwebenden Anschaffungsgeschäft anfallenden Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten sowie die beim Verkauf anfallenden Kosten nicht mehr durch den Verkaufspreis für die Ware gedeckt, so erfordert es der Grundsatz der Vorsicht in Höhe des Differenzbetrags einen drohenden Verlust auszuweisen⁴. In diesem Fall muß der Teilwert des Anspruchs

¹Gnam Ziffer 121 Schwebende Geschäfte Anm. 5

²Döllerer aaO

³z. B. wenn nach Abschluß des Kaufvertrags ein neues Produkt auf den Markt kommt und das angeschaffte Wirtschaftsgut dadurch technisch überholt ist

⁴BFH v. 26.01.1956 BStBl 1956 III, 113; BFH v. 03.07.1956 BStBl 1956 III, 249; OFD Düsseldorf DB 1952, 196; Stapper S. 93; wohl auch Koch Wpg 1957, 31; Friederich S. 62ff

auf die noch zu liefernde Ware auch vom Absatzmarkt her beurteilt werden^{1 2}. Denn der Erwerber eines Betriebs wäre in der Regel nicht bereit, den drohenden Verlust selbst zu tragen. Er würde ihn vielmehr auf den Veräußerer des Betriebs abwälzen, da dieser durch den Abschluß des Geschäfts die Ursache für den drohenden Verlust gesetzt hat.

Sind dagegen die Wiederbeschaffungskosten und ihnen folgend die Veräußerungspreise unter die Anschaffungskosten gesunken, so ist einmal der drohende Verlust unter Berücksichtigung der gesunkenen Wiederbeschaffungskosten und zum anderen der drohende Verlust unter Berücksichtigung der gesunkenen Veräußerungspreise zu ermitteln. Der höhere Wert ist hierbei nach dem Grundsatz der Vorsicht als drohender Verlust anzusetzen, wobei dies in der Regel der auf der Basis der gesunkenen Wiederbeschaffungskosten ermittelte Wert sein wird. Der drohende Verlust auf der Grundlage der gesunkenen Verkaufspreise kommt nur in Betracht, wenn die Verkaufspreise niedriger sind als die Wiederbeschaffungskosten, was nur selten der Fall ist³.

(3) Bei Fehldispositionen des Erwerbers

Nicht bloß eine rückläufige Preisentwicklung, sondern auch andere Gründe können zu einem drohenden Verlust führen. Angesichts der Vielfalt der Gründe können nur die wichtigsten behandelt werden.

(aa) Drohende Verluste wegen verminderter Absatzchancen bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

Die wirtschaftliche Entwicklung läßt sich im allgemeinen nur schwer vorhersehen. So bestellt der Kaufmann in der Annahme anhaltender Absatzmöglichkeiten öfter Waren, die später nicht mehr zu den üblichen Verkaufspreisen abgesetzt werden können, weil etwa die Waren veraltet sind oder sich der modische Geschmack der Kunden gewandelt hat. Der Unternehmer kann die Waren dann nur noch unter Herabsetzung der Verkaufspreise veräußern, was ihm zum Teil einen erheblichen Verlust bringt⁴. Dieser noch erzielbare Verkaufspreis ist zu schätzen.

¹Döllerer StbJb 1977/78, 129 (148); Gnam Ziffer 121 Schwebende Geschäfte Anm. 4; a.A. Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (8); RFH v. 27.11.24 StwU 1925 Nr. 23

²bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen kommt dagegen nur eine Bewertung vom Beschaffungsmarkt her in Betracht

³z.B. bei ständigen Dumping-Preisen

⁴BFH v. 03.07.1956 III, 248; Stapper S. 93; Bieg S. 52/53;

Ein Verlust liegt demnach vor, wenn die noch erzielbaren Verkaufspreise niedriger sind als die Anschaffungskosten zuzüglich der beim Verkauf anfallenden Kosten¹.

(bb) Drohende Verluste wegen des Erwerbs mangelhafter Wirtschaftsgüter

Beim Erwerb mangelhafter Wirtschaftsgüter (Waren) erhält der Unternehmer, falls ihm keine gesetzlichen Gewährleistungsvorschriften zustehen², für seine Aufwendungen keine gleichwertige Gegenleistung. Der Wert der mangelhaften Wirtschaftsgüter ist notfalls zu schätzen. Ob ein drohender Verlust entsteht, kann nur im Einzelfall entschieden werden, wenn die Aufwendungen den Wert des mangelhaften Wirtschaftsguts übersteigen.

(cc) Der Rückgang der Nutzungsmöglichkeit bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Bei bestellten, aber noch nicht gelieferten Anlagegütern kann ein drohender Verlust auch dadurch eintreten, daß die zur Zeit ihrer Bestellung vorausgesetzte Nutzungsmöglichkeit mittlerweile nicht mehr vorliegt. Dadurch erweist sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme³. Ein hierdurch drohender Verlust ist nur schwer bestimmbar. Es ist der Wert zu finden, der dem Anlagegut am Bilanzstichtag beizulegen wäre. Diese Bewertung liegt weitestgehend im Ermessen des U_nternehmers. Die Differenz zwischen den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts und dessen Teilwert für das Unternehmen am Bilanzstichtag ist als nicht realisierter Verlust auszuweisen³

¹Mittelbach StWK Gruppe 3, 1092 meint, daß der Teilwert der angeschafften, aber noch nicht gelieferten Wirtschaftsgüter noch unter dem herabgesetzten Verkaufspreis liege, da ein fiktiver Erwerber des Betriebs auch noch einen Gewinn aus der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter erzielen wolle. Der durchschnittliche Rohgewinn sei deshalb von dem zu erwartenden Verkaufserlös abzuziehen. Damit würde sich ein Verlust ergeben, wenn die herabgesetzten Verkaufspreise abzüglich eines durchschnittlichen Rohgewinns geringer sind als die Anschaffungskosten zuzüglich der beim Verkauf anfallenden Kosten. Es ist jedoch zweifelhaft, ob der fiktive Erwerber wirklich einen durchschnittlichen Rohgewinn abziehen. Jedenfalls würde die Verlustrückstellung damit einen Gewinnbestandteil enthalten, da sie um den durchschnittlichen Rohgewinn höher wäre. Dies ist aber nicht zulässig. Ein nicht zu erzielender Gewinn ist kein Verlustbestandteil (vgl. auch S. 109 ff).

²z.B. bei vertraglichem Ausschluß

³Stapper S. 96/97

dd) Die Erhöhung der Anschaffungskosten, insbesondere der Anschaffungsnebenkosten

Bei unveränderten Einkaufs- bzw. Verkaufspreisen können drohende Verluste dadurch entstehen, daß die Anschaffungskosten und insbesondere die Anschaffungsnebenkosten sich erhöhen. Ein drohender Verlust entsteht dann, wenn die erhöhten Anschaffungskosten die Wiederbeschaffungskosten, ggf. den Veräußerungspreis übersteigen. In Höhe des Differenzbetrags ist der drohende Verlust auszuweisen.

2. Sonderfälle

a) Importwarenabschlag bei schwebenden Anschaffungsgeschäften?

Nach § 51 I Ziffer 2 m (aa) EStG i.V.m. § 80 I EStDV ist der Kaufmann, der seinen Gewinn durch Vermögensvergleich nach § 5 EStG ermittelt, berechtigt, bestimmte Importwaren mit einem Wert^{zu} bilanzieren, der unter den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis des Bilanzstichtags liegt. Dieser Abschlag trägt der Unsicherheit von Außenhandelsgeschäften Rechnung.

§ 80 EStDV spricht allgemein von Wirtschaftsgütern. Hieraus wird im Schrifttum zum Teil gefolgert, daß die Vergünstigung des § 80 EStDV nicht auf bereits vorhandene Waren beschränkt sei, sondern auch für Lieferungsansprüche aus schwebenden Importgeschäften gelte, zumal der wirtschaftspolitische Zweck der Vorschrift ihrer Einbeziehung nicht zuwiderlaufe. Auf Grund der vorhandenen Risiken solle nämlich in einer pauschalierenden Betrachtungsweise ein Verlust ohne Rücksicht darauf ausgewiesen werden, ob wirklich durch die Anschaffung der Importwaren bei jedem einzelnen Wirtschaftsgut ein Verlust drohe¹.

Sei eine Importware bereits angeschafft worden, bestehe ein Verlustrisiko bis zu deren Weiterveräußerung. Liege jedoch nur ein Importkontrakt vor, bestehe eine wesentlich größere Risikodauer, nämlich vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an über den Wareneingang bis zur Warenveräußerung. Es sei daher umsomehr gerechtfertigt, gerade auch für schwebende Importgeschäfte einen entsprechenden Abschlag zuzulassen.² Kajet schließt auch aus der Neun-Monatsfrist des

¹ Kajet DB 1965 Beilage Nr. 11 S. 4 und DB 1965, 194 ff; Schwadorf DB 1955, 998 (999)

² so Kajet aaO

§ 80 II Nr. 4 Satz 2 EStDV, daß die Vorschrift neben den bereits im Geltungsbereich des Gesetzes befindlichen sowie den unterwegs befindlichen Waren auch Waren, die zwar noch nicht geliefert, wohl aber bereits gekauft worden seien, begünstigen wolle. Denn die mit den heutigen Transportmitteln benötigten Fahrzeiten überschritten niemals den Zeitraum von neun Monaten. Die Neun-Monate-Frist hätte demnach keinerlei Sinn.¹

Die Rechtsprechung² lehnt jedoch die Einbeziehung der Lieferungsansprüche aus schwebenden Geschäften in die Vorschrift des § 51 I Ziffer 2 m (aa) EStG und der § 80 EStDV ab.³ Danach ist der Importwarenabschlag nur bei den begünstigten Wirtschaftsgütern selbst vorzunehmen. Voraussetzung für den Abschlag ist damit, daß die Importware am Bilanzstichtag aktiviert werden kann.⁴ Zweck des Bewertungsabschlags sei es nämlich nicht, das allgemeine Importhandelsrisiko zu vermindern. Er wolle vielmehr einen Anreiz für eine erhöhte Bevorratung bestimmter Importwaren geben und diene damit der steuerlichen Berücksichtigung des mit der Lagerung von Importwaren verbundenen Risikos. Von einer Lagerhaltung könne aber nur die Rede sein, wenn die Ware entweder im Ausland oder im Inland gelagert werde, oder wenn sie wenigstens in Form von Konossementen in den Machtbereich des Käufers gelangt sei.⁵

Dem dürfte zu folgen sein. Die Fassung des § 80 II Nr. 1 und 2 EStDV spricht dagegen, den Bewertungsabschlag auf schwebende Geschäfte auszudehnen. Wenn § 80 II Nr. 1 EStDV verlangt, daß das Wirtschaftsgut im Ausland erzeugt oder hergestellt wird und nach § 80 II Nr. 2 EStDV das Wirtschaftsgut nach der Anschaffung nicht bearbeitet oder verarbeitet worden ist, so kann sich dies immer nur auf die Ware selbst, nicht aber auf das schwebende Geschäft beziehen.⁶

¹Kajet aaO

²BFH v. 09.09.1965 BStBl 1965 III, 686; BFH v. 14.07.1966 BStBl 1967 III, 20

³ebenso Abschnitt 233 a Abs. 2 EStR; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 8; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1268); Rosenau BB 1972, 167 (171); Gerlt S. 171; Stapper S. 23; Kleinsorge DB 1965, 454

⁴Rosenau aaO

⁵BFH v. 14.07.1966 aaO; BFH v. 09.09.1965 aaO; Gerlt S. 171; Kleinsorge DB 1965, 454

⁶Kleinsorge DB 1965, 454

Die Ablehnung eines Importwarenabschlags besagt aber nicht, daß die mit einem schwebenden Importgeschäft verbundenen Risiken überhaupt nicht beachtet werden dürften. Diese können vielmehr nach den allgemeinen Grundsätzen über die Bildung von Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften berücksichtigt werden.¹ Der Unternehmer muß aber dann für jedes einzelne Geschäft einen drohenden Verlust nachweisen.

b) Die Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen bei schwebenden Aufträgen zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses

In der Bilanz konnte nach den Grundsatzurteilen des BFH vom 26.10.1977² eine Rückstellung für die Jahresabschluß- und Prüfungskosten, die im folgenden Wirtschaftsjahr anfallen, aber das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen, nicht gebildet werden.³ Diese Auffassung hatte im Schrifttum erheblichen Widerspruch gefunden.⁴

In unserem Zusammenhang ist nur die Behandlung der Jahresabschluß- und Prüfungskosten von Bedeutung, wenn schon zum Bilanzstichtag einem Dritten ein Auftrag zur Vornahme der Arbeiten erteilt worden ist. Rechtlich ist damit bereits bei Vertragsschluß eine Verpflichtung zur Bezahlung des Auftragnehmers entstanden. Hat keiner der Parteien am Bilanzstichtag die von ihm geschuldete Leistung erbracht, so handelt es sich um ein schwebendes Geschäft im engeren Sinn. Solche zwar abgeschlossenen, aber noch beiderseits unerfüllten Geschäfte sind grundsätzlich in der Bilanz nicht auszuweisen, es sei denn, daß aus dem Geschäft ein Verlust droht.⁵

¹ BFH v. 14.07.1966 aaO; BFH v. 09.09.1965 aaO

² BFH v. 26.10.1977 BStBl 1978 II, 97; BFH v. 26.10.1977 BStBl 1978 II, 99; ebenso BFH v. 12.06.1964 BStBl 1964 III, 450 (für das Bewertungsrecht); BFH v. 22.05.1964 BStBl 1964 III, 402; Niedersächs. FG vom 29.04.1975 EFG 1975, 594; FG Rheinland-Pfalz v. 16.06.1976 EFG 1976, 542; a. A. noch RFH v. 24.08.1938 Stuw 1938 Nr. 542; FG Nürnberg EFG 1954, 250; FG Hamburg v. 03.12.1954 Wpg 1956, 239; OFD Düsseldorf Vfg. 14.02.1962; BB 1962, 327; FinMin NRW Erlaß v. 17.05.1962 BB 1962, 668; OFD Münster v. 09.09.1964 DB 1964, 1462;

³ ebenso BWFM Schreiben v. 13.11.1972 BB 1972, 1489; BdF Schreiben v. 26.4.1973 DB 1973, 898; Stegmaier FR 1973, 213; Mies Wpg 1969, 223 und 340, Maaßen StBp 1972, 231; Runge DStZ A 1973, 173; Nolte DB 1962, 146; Mies FR 1974, 73 (79 ff); Söffing FR 1978, 598;

⁴ Plückebaum Inf. A 1973, 245; Kammann DStR 1979, 310; Bise DB 1975, 2397; van der Velde DB 1973, 1373 und FR 1974, 385; Albach BB 1973, 557; Götzs Stbg 1973, 39; Plate DStR 1973, 193; Ditgen DB 1974, 646; Fasold DB 1973, 400; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (136); Bareis Wpg 1973, 285; Vogel BB 1977, 836; Rudolph DB 1978, 1101 und DB 1979, 1527; Rettig BB 1973, 369; Budde/Labrenz Wpg 1976, 99; Hofbauer DStR 1974, 99; Adler/Düring/Schmaltz § 152 Anm. 119; Weirich Wpg 1969, 225; Risse BB 1962, 327; Scheurl BB 1964, 125; Schwardt FR 1962,

Die anfallenden Kosten stellen natürlich rechtlich keine "Verluste aus schwebenden Geschäften" dar. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist jedoch eine Ähnlichkeit mit dem Verlust aus einem schwebenden Geschäft vorhanden.¹ Dem Unternehmer erwächst aus der Erstellung des Jahresabschlusses und der Durchführung der Abschlußprüfung kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut². Vielmehr stellt das zu zahlende Honorar laufenden Aufwand des Wirtschaftsjahres dar, in dem es anfällt. Bereits mit dem Abschluß des Vertrags entsteht auf Seiten des Kaufmanns die Zahlungsverpflichtung, deren sich der Unternehmer nicht mehr entziehen kann. So konnten nach einem Erlaß der Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg vom 17.05.1957³ die buchführenden Steuerpflichtigen die später entstehenden Abschlußkosten passivieren, wenn bereits vor Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahrs ein Dauerauftrag oder auch ein Einzelauftrag zur Vornahme der Abschlußarbeiten erteilt worden ist. Dieser Auffassung hatten sich auch die OFD Düsseldorf in ihrer Verfügung vom 14.02.62⁴ und die OFD Münster in ihrer Verfügung vom 09.09.1964⁵ sowie ein Teil der Literatur angeschlossen⁶.

Es wird darauf hingewiesen, daß bei Verträgen, durch deren Gegenleistung der Unternehmer kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut erlangt, die allgemeinen Grundsätze über die Nichtberücksichtigung noch unerfüllter schwebender Geschäfte nicht eingreifen könnten. Für eine Bilanzierung der Zahlungsverpflichtung erst im Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung bestehe kein Anlaß, da bereits mit dem Abschluß des Auftrags auf Seiten des Unternehmers die Zahlungsverpflichtung entstehe, deren er sich nicht mehr entziehen könne, und auch nach der Erbringung der Gegenleistung die betriebliche Vermögensminderung bestehen bleibe⁶. Die zu leistenden Zahlungen stellten wegen der Nichtaktivierbarkeit der Gegenleistung wirtschaftlich eine Vermögensminderung dar, die auf dem Vertrags-

¹ 127; Heinrich DB 1962, 1549; Stellungnahme HFA 2/73 Wpg 1973, 503; 266

⁵ BMWF Schreiben v. 13.11.1972 BB 1972, 1489 Mayer-Wegelin DStZ 1980, Rudolph DB 1979, 1527

¹ Risse DB 1962, 328; Heinrich DB 1962, 1549

² Risse aaO; Heinrich aaO; van der Velde FR 1974, 387; Budde/Labrenz Wpg 1976, 99; FG Münster v. 20.2.1974 EFG 1974, 353

³ OFD Hamburg DB 1957, 543

⁴ OFD Düsseldorf DB 1962, 182 und 1549; ebenso FinMin NRW v. 17.05.1962 DB 1962, 720;

⁵ OFD Münster BB 1964, 1204; ebenso FG Münster v. 20.02.1974 EFG 1974, 353 (354) und v. 23.2.1979 EFG 1979, 327

⁶ Fasold DB 1973, 400; Rettig BB 1973, 369; Budde/Labrenz Wpg 1976, 99; Hofbauer DStR 1974, 99 (104); van der Velde FR 1974, 385; Plate DStR 1973, 193 (194); Stellungnahme HFA 2/73 Wpg 1973, 503; Risse BB 1962,

schluß beruhe.¹ Daher werde eine Rückstellung für die infolge der Beauftragung entstehenden Kosten bereits im Jahr der Auftragserteilung auf Grund des Imparitätsprinzips gefordert.²

Der BFH³ ist dem zu Recht nicht gefolgt. Eine Rückstellung für die bereits zivilrechtlich entstandene, wenn auch noch nicht fällige Zahlungsverpflichtung aus dem Auftrag kann vor Erbringung der Abschlußarbeiten nicht gebildet werden. Der Bildung einer solchen Rückstellung steht entgegen, daß Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften nicht bilanziert werden, soweit sie noch von keiner Seite erfüllt worden sind.⁴ Eine Verlustrückstellung kann nicht darauf gestützt werden, daß die Kosten für die Abschlußarbeiten keinen aktivierungsfähigen Aufwand darstellen, sondern zu einer Vermögensminderung führen. Denn eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften kann nur gebildet werden, wenn die Verbindlichkeit aus dem schwebenden Geschäft die Forderung übersteigt. Wird ein Dritter mit den Abschluß- und Prüfungsarbeiten beauftragt, muß aber regelmäßig davon ausgegangen werden, daß sich Leistung und Gegenleistung gleichwertig gegenüberstehen.⁵

328; Heinrich DB 1962, 1549; Weirich Wpg 1969, 227; Gail NWB F 17 a, 461; Offerhaus DB 1974, 473/476; Plückerbaum Inf. 1973, 245/246; Rieger BBK F 13, 1851 (1853)

¹Runge DStZ A 1973, 173 (176)

²FG Münster v. 20.02.1974 EFG 1974, 353; FG Münster EFG 1979, 327; Bise DB 1975, 2399

³BFH v. 20.03.1980 BStBl 1980 II, 297; BFH v. 26.10.1977 BStBl 1978 II, 97; BFH v. 26.10.1977 BStBl 1978 II, 99; BFH v. 12.06.1964 BStBl 1964 III, 450 (451) und v. 22.05.1964 BStBl 1964 II, 402 (beide zum Bewertungsrecht); ebenso Niedersächs. FG v. 29.04.1975 EFG 1975, 594 (595); FG Rheinland/Pfalz v. 16.06.1976 EFG 1976, 542; Mies FR 1974, 73 (80); Döllner DStR 1979, 3 (6);

⁴Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (266); Runge DStZ A 1973, 178; Mies Wpg 1969, 340 (342); Nolte DB 1962, 146

⁵BFH v. 20.03.1980 BStBl 1980 II, 297; BFH v. 26.10.1977 BStBl 1978 II, 97; BFH v. 16.05.1973 BStBl 1974 II, 25; BFH v. 26.05.1976 BStBl 1976 II, 622; Runge DStZ A 1973, 173 (176); Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (136); Niedersächs. FG v. 29.04.1975 EFG 1975, 594 (595); Kammann DStR 1980, 400 (404): Bilanzierungsobjekt ist der aus dem Vertragsabschluß entstandene Anspruch und nicht der durch die Vertragserfüllung erlangte Vorteil.

Die nicht ausweisbare vertragliche Verpflichtung aus dem erteilten Auftrag wird jedoch durch die von dieser streng zu unterscheidenden öffentlich-rechtliche Pflicht zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses überlagert (z. B. §§ 140, 141 AO). Die Jahresabschluß- und Prüfungskosten stellen eine Vermögensbelastung dar, die auf diese öffentlich-rechtliche Verpflichtung zurückgeht. Sie ist hinreichend konkretisiert. An deren Verletzung sind Sanktionen geknüpft, so daß sich ein Steuerpflichtiger der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann. Die anfallenden Kosten sind daher wegen der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung als Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten bereits in dem Geschäftsjahr auszuweisen, für das der Jahresabschluß zu erstellen und die Prüfung durchzuführen ist.¹

¹so BFH v. 20.03.1980 BStBl 1980 II, 297 unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung; vgl. auch Döllerer DStZ 1980, 357; BFH v. 23.07.1980, Az: I R 28/77

IV. Drohende Verluste aus schwebenden Absatzgeschäften

1. Der drohende Verlust als Differenz von Leistung und Gegenleistung

Wenn am Bilanzstichtag die Aufwendungen für die vom Unternehmer zu erbringende Lieferung oder Leistung höher sind als der Wert der Gegenleistung, muß dieser drohende Verlust ebenfalls durch eine Rückstellung ausgewiesen werden¹.

Beispiel: Der Unternehmer A verkauft an B eine Ware zum Preis von 1000 DM. Der Marktpreis der am Bilanzstichtag noch nicht gelieferten Ware ist nach dem Vertragsschluß gestiegen und beträgt am Bilanzstichtag 1300 DM. A, der an den für ihn nunmehr ungünstigen Vertrag auch weiterhin gebunden ist, hat damit noch eine Leistung im Wert von DM 1300 zu erbringen, während er seinerseits als Entgelt nur 1000 DM erhält. Das Verkaufsgeschäft bringt A somit einen Verlust von 300 DM.

a) Die Ermittlung des Veräußerungserlöses

Ebenso wie bei der Feststellung des Anschaffungspreises bei Anschaffungsgeschäften bereitet die Ermittlung des Werts des Veräußerungserlöses im allgemeinen keine Schwierigkeiten. Denn dieser ist in der Regel eine bestimmte Größe, der beim Abschluß des Vertrags zwischen Unternehmer und Kunden genau vereinbart worden ist. Falls keine solche Vereinbarung getroffen worden ist oder diese einen Spielraum läßt, wie z.B. bei der Vereinbarung von Preisgleitklauseln, so ist der zu erwartende Veräußerungserlös zu schätzen². Maßgebend ist der tatsächlich zu erzielende Erlös. Ist daher auf Grund der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Kunden oder aus sonstigen Gründen³ zweifelhaft, daß der vereinbarte Veräußerungserlös voll realisiert wird, müssen vom vereinbarten Veräußerungserlös entsprechende, notfalls zu schätzende Abschläge vorgenommen werden.

⁷FG München v. 22.01.1968 EFG 1968, 296; Budde/Labrenz Wpg 1976, 99f

¹RFH v. 07.05.1920 RFHE 3, 22 (26); RFH v. 24.06.1926 StW 1926 Nr.499; Schindele BB 1963, 950; Briesche DB 1974, 2361 (2362); Stapper S. 98; hs FR 1958, 71; Eisele WP 1954, 325;

²Ludewig DB 1974, 102

³z.B. wegen mangelhafter Leistung oder wegen Gewährung von Rabatt und Skonto

b) Die Ermittlung des Werts der Leistung

Beim Wertansatz für die Verpflichtung des Unternehmers ist zu unterscheiden:

1. Der Unternehmer verkauft Waren, die er erst noch selbst ankaufen muß oder die er bereits angeschafft und vorrätig hat.
2. Er verkauft Waren, die er erst noch herstellen muß oder bereits hergestellt hat.
3. Er erbringt sonstige Leistungen.

aa) Bei Lieferverpflichtungen

(1) Wenn das Wirtschaftsgut erst noch selbst hergestellt werden muß

Hat der Unternehmer ein Wirtschaftsgut zu liefern, das er erst noch selbst herstellen muß, und droht ein Verlust, so besteht Übereinstimmung, daß die Rückstellung mindestens in Höhe der Differenz zwischen den variablen Kosten, also den besonderen Kosten, die durch die Übernahme und die Erfüllung des Auftrags entstehen, und dem Veräußerungspreis zu bilden ist. Streitig ist jedoch, ob drohende Verluste auf der Grundlage von Teilkosten, Vollkosten oder gar unter Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags zu bestimmen sind.

(a) auf der Basis der variablen Kosten

Im Schrifttum wird zum Teil die Auffassung vertreten, daß die Lieferverpflichtung aus schwebenden Geschäften nicht mit den Vollkosten, sondern nur mit den variablen Kosten zu bewerten sind¹. Danach droht ein Verlust, wenn die variablen Kosten der Lieferung den Wert der Forderung übersteigt.

Auf Grund des Imparitätsprinzips seien nur die Beträge zu antizipieren, um die sich das Ergebnis der Folgeperioden durch die Übernahme schwebender Verträge verschlechtern würde². Dem Auftrag könnten also

¹Albach StbJb 1967/68, 305 (257 f); Leffson S. 279 und 288; Gessler / Hefermehl/Eckardt/Kropff § 156 Anm. 46; Woltmann StBp 1962, 330; Vellguth S. 104; wohl auch Briese DB 1974, 2361 (2362/2363); Friederich S. 67

²Leffson S. 260;

nur die Kosten gegenübergestellt werden, die ohne die Erstellung der Leistung nicht anfallen würden (leistungsabhängige Kosten). Die fixen Kosten fielen aber unabhängig von der Übernahme bzw. Durchführung schwebender Geschäfte an¹. Würde man auch die fixen Kosten bei Ermittlung des Verlusts berücksichtigen, würde eine Vorverlagerung künftiger Periodenaufwendungen eintreten. Dies würde zu einer unrichtigen Periodenerfolgsrechnung führen. Es sei nicht einzusehen, warum die fixen Kosten, die unabhängig von schwebenden Geschäften anfallen, allein mit Rücksicht auf die Lage des schwebenden Geschäfts zeitlich vorgezogen werden sollten².

Bei einer Verlustrückstellung auf der Basis der Vollkosten würde durch die Antizipation zukünftiger Fixkosten unzulässigerweise ein Konjunkturrisiko erfaßt. Die künftigen Fixkostenzuschläge hingen von der künftigen Beschäftigungslage ab. Diese stelle aber ein Konjunkturrisiko dar und würde damit in die Bewertung des Verlusts mit eingehen. Allgemeine Geschäfts- und Konjunkturrisiken dürften jedoch die Bewertung von Rückstellungen nicht beeinflussen².

Bei einer Verlustrückstellung auf der Basis der Vollkosten müßte ein Unternehmen A, das eine beschäftigungsarme Zeit mit Aufträgen überbrücke, die neben den variablen wenigstens noch einen Teil der Fixkosten abdeckten, eine Rückstellung auch in Höhe der nicht gedeckten Fixkosten bilden. Ein anderes Unternehmen B, dem es nicht gelungen sei, derartige Aufträge abzuschließen, bräuchte demgegenüber keine Rückstellung hinsichtlich der fixen Kosten zu bilden. Damit würde das Unternehmen B bei einem Vergleich der Bilanzen eine günstigere Ertragslage als das Unternehmen A ausweisen, obwohl dies in Wahrheit umgekehrt sei.³

b) auf der Basis der Vollkosten

Überwiegend wird jedoch die Höhe der Rückstellung für drohende Verluste aus Lieferverpflichtungen nach dem Betrag bemessen, um den

¹vgl. Kupsch DB 1975, 942, Leffson S. 288; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 138; Friederich S. 67

²vgl. Albach StbJb 1967/68, 305 (356/357)

³Albach StbJb 1967/68, 305 (357); Forster Wpg 1971, 394

die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu erwartenden Selbstkosten den Wert der Gegenleistung übersteigen¹.

Zu den Selbstkosten zählen:

- Fertigungsmaterial- und Materialgemeinkosten
- Fertigungslöhne und Fertigungsgemeinkosten
- Sondereinzelkosten der Fertigung
- Vertriebsgemeinkosten
- Sonderkosten des Vertriebs²

Hierzu rechnen auch drohende Schadensersatzleistungen und Vertragsstrafen, wenn der Unternehmer wegen Schlechterfüllung oder sich abzeichnender Überschreitung des vereinbarten Liefertermins eine Inanspruchnahme ernstlich befürchten muß³.

Zur Begründung der Einbeziehung der Fixkosten wird darauf hingewiesen, daß die Vorverrechnung von Gemeinkosten ein allgemeines Merkmal der Bilanzierung künftiger Verluste sei. Sämtliche variablen Kosten bzw. Einzelkosten späterer Gewinnermittlungsperioden würden vorgezogen, so daß insoweit der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung ohnehin nicht eingehalten werde⁴.

Dem Einwand Albachs, daß die künftigen Fixkosten von der künftigen Beschäftigungslage und damit vom allgemeinen Konjunktur- und Geschäftsrisiko abhingen, wird entgegengehalten, daß zu den berücksichtigungsfähigen Selbstkosten die sog. Leerkosten bei mangelnder Kapazitätsausnutzung, d.h. die Kosten der Produktionsbereitschaft bei Unterbeschäftigung, nicht gehören⁵.

¹ RFH v. 04.07.1940 RStBl 1940, 1067; RFH v. 24.06.1926 StuW 1926, 499; BdF v. 14.06.1974 BB 1974, 821; Erlaß FinMin Niedersachsen v. 14.6.74 Wpg 1974, 411; OFD Düsseldorf Vfg v. 13.03.1952 BB 1952, 397; OFD Freiburg Vfg v. 14.10.1957 DStZ B 1957, 536; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 138; Döllerer BB 1974, 1543, zweifelnd aber nunmehr in StbJb 1977/78, 129 (150); Bordewin BB 1974, 973 (974); Fischer DB 1973, 1815/1816; Lohmeyer DStR 1975, 651 (655); Feuerbaum DB 1978, 1041 (1044); Roer DB 1972, 345 (352); Ludewig DB 1974, 101; Kropff § 156 Anm. 44 und 47; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (7); Barske NWB F 17a, 485 (490); Eifler S. 127 f; Stapper S. 99; Schönnenbeck DB 1963, 142 (143); Schindele BB 1963, 947 (950) und StBp 1961, 254; Beissner DB 1963, 387 f; van der Velde DB 1963, 353 (354); Werninger S. 202; Falkenroth BB 1958, 37 und BB 1953, 974 und StuW 1950, 457 (465); Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111);

² vgl. Ludewig DB 1974, 101; Bordewin BB 1974, 974

³ Bordewin BB 1974, 974

⁴ Schönnenbeck DB 1963, 142 (143); Fischer DB 1973, 1816

⁵ Döllerer BB 1974, 1543 und BB 1966, 1408; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 138; van der Velde DB 1963, 353 (354)

Die Bewertung nur mit den variablen Kosten sei mit dem Wesen der Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht vereinbar¹. Die Bewertung der Verlustrückstellung habe nämlich nach den gleichen Grundsätzen zu erfolgen, die für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gelten. Diese seien jedoch wie die Verbindlichkeiten selbst zu bewerten. Bei einer Lieferverpflichtung müßten somit sämtliche Aufwendungen angesetzt werden, die zur Erbringung der Lieferung erforderlich seien. Daraus folge die Bewertung mit den gesamten Selbstkosten².

Wenn man den Teilwertgedanken berücksichtige, so würde auch ein etwaiger Käufer des Unternehmens die anteiligen fixen Kosten bei der Ermittlung des Unternehmenskaufpreises absetzen³.

(c) Bewertungswahlrechte zwischen variablen Kosten und Vollkosten

(1) Wegen der verschiedenen Bewertungswahlrechte beim Vorratsvermögen, insbesondere im Hinblick auf das Wahlrecht, bei der Ermittlung der Herstellungskosten Fixkosten einzubeziehen, hält Forster⁴ für die Handelsbilanz eine Berechnung der Rückstellung für drohende Verluste aus noch nicht abgewickelten Liefergeschäften auf der Basis von Vollkosten stets für zulässig.

Um dem Einwand zu begegnen, daß ein Unternehmen eine Verlustrückstellung auszuweisen hätte, dem es bei Unterbeschäftigung gelingt, Lieferverträge mit teilweiser Fixkostendeckung abzuschließen, während ein anderes Unternehmen ohne derartige Aufträge keinen Passivposten bilden könnte, kann nach Forster⁵ die Rückstellung aber auch auf der Basis variabler Kosten bemessen werden, solange die vorliegenden Aufträge nicht die Annahme preisgünstigerer Lieferverträge verhindern. Handelsrechtlich bestehe damit jedenfalls

¹Döllerer BB 1974, 1543; zweifelnd Kupsch DB 1975, 943, wonach die Bewertung mit den Vollkosten eine Konsequenz des im Steuerrecht dominierenden Periodisierungsprinzips für Betriebsausgaben sei, das im Begriff der Herstellungskosten nach Abschn. 33 EStR deutlich zum Ausdruck komme.

²Döllerer BB 1974, 1543; Fischer DB 1973, 1817

³Horn Wpg 1974, 318

⁴Forster Wpg 1971, 393 (395)

⁵Forster aaO, S. 394

dann ein Wahlrecht, wenn mit der Erbringung der Leistung noch nicht begonnen wurde¹.

Einschränkender als Forster geht Horn² davon aus, daß grundsätzlich die Berechnung auf der Basis der Vollkosten zu erfolgen hat. Er hält den Verzicht auf die Berücksichtigung von Fixkosten nur ausnahmsweise für möglich, wenn einer solchen Rückstellungsberechnung der von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verlangte möglichst sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens nicht verloren gehe. Die Verlustrückstellungen müßten aber auf Grund der Vollkosten ermittelt werden, wenn es sich um illiquide, unzureichend finanzierte oder gar am Rande der Überschuldung sich bewegende Unternehmen handelt, bei denen die Außerachtlassung der Fixkosten möglicherweise geeignet wäre, den Ausweis eines zu hohen Verlustes zu verhindern³.

(2) Es ist schon äußerst zweifelhaft, ob in der Handelsbilanz überhaupt ein solches Wahlrecht für die Bemessung der Verlustrückstellung besteht. Denn das Gläubigerschutzinteresse und das Vorsichtsprinzip stehen dem Ansatz ohne Einbeziehung der fixen Kosten entgegen⁴. Selbst wenn man jedoch ein handelsrechtliches Wahlrecht bejahen wollte, wäre dieses für die Steuerbilanz nicht maßgebend. Denn die Bewertung der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften richtet sich als Unterfall der Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten nach § 6 I Ziffer 3 i. V. m. des § 6 I Ziffer 2 EStG. Die Lieferungsverpflichtung ist daher mit den gesamten Aufwendungen, also den Vollkosten, anzusetzen. Der Beachtung eines etwa bestehenden handelsrechtlichen Wahlrechts steht damit die besondere steuerrechtliche Bewertungsvorschrift des § 6 EStG entgegen.⁵ Im übrigen würde die Anerkennung eines Wahlrechts letztlich zu unterschiedlichen Verlustbegriffen führen⁶.

¹ vgl. auch Ludewig DB 1974, 102; Klein StB 1974, 212; Kupsch DB 1975, 942; WP-Handbuch 1973, 649;

² Horn Wpg 1974, 319

³ Horn Wpg 1974, 319

⁴ Fischer DB 1973, 1817; Horn Wpg 1974, 319; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (138); a.A. Kupsch DB 1975, 941 (943/944); Das Vorsichtsprinzip ist als Bewertungsdeterminante für die Bemessung der Rückstellung allenfalls insoweit maßgebend als auf die Unsicherheit bei der Schätzung zukünftiger Kosten Bezug genommen wird, es kann jedoch nicht als Begründung für eine bestimmte Fassung des Verlustbegriffs herangezogen werden.

⁵ Fischer DB 1973, 1817

⁶ Kupsch DB 1975, 941 (942)

(d) Die Berücksichtigung kalkulatorischer Aufwendungen

Bei der Kalkulation seiner Aufträge geht der Unternehmer weder von handels- noch steuerrechtlichen Vorschriften aus, sondern von betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Für die Ermittlung seiner Unkosten legt er den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff zugrunde. Dieser umfaßt auch Kosten, die nicht in die Finanzbuchhaltung eingehen, nämlich die sog. kalkulatorischen Aufwendungen. Hierzu zählen z.B. ein angemessener Lohn für den mitarbeitenden Unternehmer (kalkulatorischer Unternehmerlohn), eine außerhalb des Unternehmens erzielbare Verzinsung des betriebsnotwendigen Kapitals (kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung) sowie kalkulatorischer Mieten¹.

Das OFD Frankfurt² vertrat in einer veröffentlichten Archivmitteilung die Auffassung, daß bei der Ermittlung des Werts der Verpflichtung des Unternehmers die vollen betriebswirtschaftlichen Selbstkosten anzusetzen seien.

Der betriebswirtschaftliche Kostenbegriff ist jedoch für die Wertansätze in der Steuerbilanz nicht maßgebend³. Das Steuerrecht verwendet einen eigenen Kostenbegriff, aus dem sich kein Ansatz der kalkulatorischen Kosten ergibt. Aus § 6 EStG folgt, daß nur ausgabewirksame Aufwendungen einbezogen werden dürfen. An der Ausgabewirksamkeit mangelt es aber bei den kalkulatorischen Aufwendungen⁴.

Die Verlustrückstellung stellt im übrigen lediglich den Saldo zwischen der vertraglichen Verpflichtung, die eigene Leistung mit den zu erwartenden Kosten zu erbringen, und dem Anspruch auf den Erlös dar. Wenn man Anspruch und Verpflichtung getrennt ausweisen würde, so ergäbe sich als Ansatz der Verpflichtung nach § 6 I Ziffer 3 EStG i.V.m. § 6 I Ziffer 2 EStG auch nur die Bewertung mit den Selbstkosten ohne kalkulatorischen Kosten⁵.

¹Fischer DB 1973, 1815; Bordewin BB 1974, 973 (974); Briesse DB 1974, 2361 (2363)

²OFD Frankfurt BBK Nr. 11 vom 04.06.1973, Gesetzestexte Fach 13, Seite 429

³BMF-Schreiben v. 14.06.1974, 821; Erlaß FinMin Niedersachsen v. 14.06.1974 Wpg 1974, 411; Fischer DB 1973, 1815/1816; Bordewin BB 1974, 974; Briesse DB 1974, 2363; Gerlt S. 169; Lohmeyer DStR 1975, 651 (655)

⁴Briesse DB 1974, 2361 (2363); Fischer DB 1973, 1815

⁵Fischer DB 1973, 1815 (1816)

Durch die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften soll lediglich der eintretende Verlust zeitlich vorgezogen werden. Dann kann aber der vorzeitige Ausweis des Verlusts nicht über den Betrag hinausgehen, der sich bei einer laufenden Verbuchung aller mit dem Geschäft zusammenhängenden Geschäftsvorfälle ergäbe¹.

Somit können bei der Bemessung der Verlustrückstellungen im Rahmen der Bewertung der Verbindlichkeiten nur tatsächliche Aufwendungen, aber keine kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden.

(e) Die Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags?

Fraglich ist, ob in die Bemessung der Verlustrückstellungen nicht auch die später geminderte oder gar fehlende Gewinnspanne mit einbezogen werden darf.

aa) Vielfach wird die Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags im steuerrechtlichen Schrifttum gefordert².

Hierbei stützt man sich insbesondere auf das Urteil des BFH vom 05.05.1966³. Dieses ist zur ertragssteuerlichen Ermittlung des Teilwerts bei Vorräten ergangen. Der BFH hielt bei Waren den Ansatz eines niedrigeren Teilwerts dann für zulässig, wenn der voraussichtlich erzielbare Erlös die Selbstkosten zuzüglich des durchschnittlichen Unternehmergewinns nicht erreicht. Der BFH begründet dies unter Abkehr seiner früheren Rechtsprechung⁴ und der des RFH⁵ damit, daß der Erwerber eines Betriebs im Wert geminderte Waren nur zu einem Preis übernehmen werde, der ihm noch einen Unternehmergewinn zu erzielen gestatte. Daraus folgert Ludewig⁶, daß dann nicht einzusehen sei, warum nicht auch bei der Verlustrückstellung ein durchschnittlicher, angemessener Unternehmergewinn zu berücksichtigen sei. Der Erwerber eines Betriebs werde auch Leistungspflichten aus einem schwebenden Vertrag nur zu einem Preis übernehmen, der es ihm gestatte, neben den Kosten auch noch einen Gewinn zu erwirtschaften.

¹Fischer DB 1973, 1815 (1816)

²Maaßen Teilwert S. 47; Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 144; Ludewig DB 1974, 101; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 139 f; Littmann §§ 4, 5 Anm. 469, Inf. 1974, 169 (172) und DStZ A 1963, 177 (181); Münzner RWP-BI. S. 25 (31); Schindele BB 1963, 947; OFD Frankfurt BBK Nr. 11 vom 04.06.1973, Gesetzestexte F 13, S. 429

³BFH v. 05.05.1966 BStBl 1966 III, 370

⁴BFH v. 29.11.1960 BStBl 1961 III, 154

⁵RFH v. 06.05.1936 RStBl 1936, 849; RFH RStBl 1940, 1067

⁶Ludewig DB 1974, 101; ebenso Littmann Inf. 1974, 169 (172); Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (140)

Nach Maaßen¹ muß, wenn im Zeitpunkt des Vertragsschlusses von einem wirtschaftlichen Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung ausgegangen wird, jede Änderung dieses Zustands zwangsläufig entweder zu einem nicht realisierten Gewinn oder zu einem nicht realisierten Verlust führen. Soweit deshalb in dem Verkaufspreis außer den Selbstkosten des Lieferanten auch eine Gewinnspanne enthalten sei, beeinflusse jede Änderung dieser Faktoren zugleich die wirtschaftliche Äquivalenz der Auftragsbestände. Diesem Umstand müsse durch eine entsprechende Bemessung des Teilwerts Rechnung getragen werden.

Danach wäre also der drohende Verlust wie folgt zu berechnen:

Herstellungskosten
+ Verwaltungs- und Vertriebskosten
= Selbstkosten
+ Gewinnaufschlag
= Wert der Lieferung
- niedrigeres Entgelt
= Verlust aus der Lieferverpflichtung ²

Der Verlust würde demnach einen angemessenen, durchschnittlichen Unternehmergewinn beinhalten. Bei dieser Berechnungsweise müßte man also sogar dann eine Rückstellung für einen drohenden Verlust aus schwebenden Geschäften bilden, wenn ein Liefergeschäft zwar keinen Verlust erbringt, wohl aber ein niedrigerer als der kalkulierte Gewinn erzielt wird³.

bb) Überwiegend wird jedoch die Auffassung vertreten, daß ein berücksichtigungsfähiger Verlust noch nicht eintritt, wenn durch gestiegene Selbstkosten lediglich der kalkulierte Gewinn geschmälert oder ganz aufgezehrt wird⁴. Zur Begründung wird vorgetragen:

¹Maaßen Teilwert S. 47; in Anlehnung an Maaßen auch Münzner RWP-BI S. 25 (31)

²Bordewin BB 1974, 974

³Bordewin BB 1974, 974

⁴BdF v. 14.06.1974 DB 1974, 1195; Erlaß FinMin Niedersachsen v. 14.06.1974 Wpg 1974, 411; Horn Wpg 1974, 317 (318); Kupsch DB 1975, 941 (943); Lohmeyer DStR 1975, 651 (655); Briese DB 1974, 2363; Bordewin BB 1974, 975; Fischer DB 1973, 1817/1818; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (139); Roer DB 1972, 345 (352); Forster Wpg 1971, 393 (394); Barske NWB F 17a, 485 (490); Kropff § 156 Anm. 47; Mellerowicz § 156 Anm. 15; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49y (2); Albach StBjB 1967/68, 356; Maaßen Teilwert S. 47 und StBp 1965, 85 (87); gg FR 1974, 111; wohl auch Döllnerer BB 1974, 1541 (1543);

1. Ein Verlust liegt nur vor, wenn die Selbstkosten den Erlös übersteigen. Verluste können niemals künftig entgehende Gewinne sein. Dies wäre ein Widerspruch in sich. Bei Einbeziehung eines Gewinnzuschlags würde es sich nicht mehr um eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften handeln, sondern um eine Rückstellung für nicht erzielbaren durchschnittlichen und angemessenen Gewinn¹.
2. Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften soll lediglich einen künftig sich realisierenden Verlust vorzeitig ausweisen. Sie muß also genauso hoch sein, wie der später eintretende und zu passivierende Verlust. Im Fall der Passivierung eines eingetretenen Verlusts wird aber kein nicht erzielter Gewinn passiviert².
3. Die Verlustrückstellung stellt lediglich den Saldo aus der Verpflichtung zur Lieferung und dem Anspruch auf den Erlös dar, wobei die Verbindlichkeit nach § 6 I Ziffer 3 EStG unter entsprechender Anwendung des § 6 I Ziffer 2 EStG mit den Kosten bewertet werden müssen, die zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich sind. Zu diesen Kosten gehört aber nicht ein angemessener Gewinn³.
4. Aus der Rechtsprechung zur Teilwertermittlung bei Warenbeständen läßt sich nichts Gegenteiliges herleiten. Der Erwerb von Waren über die der Unternehmer noch frei verfügen kann, ist mit der Bindung an einen schwebenden Vertrag nicht vergleichbar. Für Waren wird der fiktive Erwerber zwar nur soviel zahlen, daß er auch unter Berücksichtigung ihres geminderten Werts oder der allgemein gesunkenen Verkaufspreise beim späteren Weiterverkauf noch einen Gewinn erzielt. Beim Eintritt in einen bereits bestehenden Vertrag ist der Betriebserwerber jedoch gezwungen, das Geschäft so zu erfüllen, wie es vom Betriebsveräußerer abgeschlossen worden ist. Dieser wird aber im allgemeinen nicht bereit sein, eine Minderung des Kaufpreises hinzunehmen, die es dem Erwerber ermöglicht, bei dem Geschäft einen Gewinn zu erzielen. Der Erwerber wird in Kauf nehmen müssen, daß ihm aus dem schwebenden Geschäft

¹Briese aaO; Fischer aaO; Kupsch aaO; Albach aaO; Littmann-Förger C Anm. 353

²Gassner/Lempenau aaO; Briese aaO;

³Fischer aaO; Bordewin aaO;

kein Gewinn, sondern ein Verlust entstehen wird. Er wird sich damit begnügen, den Kaufpreis für den Betrieb um den Betrag zu mindern, der erforderlich ist, um das Geschäft ausgeglichen zu gestalten¹.

Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Veräußerer bewußt einen verlustbringenden Vertrag abgeschlossen hat, weil er sich davon anderweitige Vorteile verspricht. Nichts anderes kann aber gelten, wenn es sich um eine Fehlkalkulation des Unternehmers handelt. Denn der Teilwert ist ein objektiver Wert. Der objektive Wert einer Verbindlichkeit kann nicht vom Grad der Genauigkeit abhängen, mit der der Kaufmann vor Abschluß des Vertrags seine Kalkulation gemacht hat².

5. Bei einem schwebenden Geschäft besitzt der Lieferant regelmäßig die Ware bereits selbst. Er hat sie unter Berücksichtigung eines erzielbaren Unternehmerlohns mit dem niedrigeren Teilwert bewertet, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen. Würde man diesen erzielbaren, durchschnittlichen Unternehmergewinn bei der Bemessung der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nochmals berücksichtigen, so würde dadurch eine unberechtigte doppelte Gewinnminderung eintreten³.

Soweit die aktivierten und künftig anfallenden Kosten durch den Erlös gedeckt sind, muß daher eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften entfallen. Die Rückstellung ist deshalb wie folgt zu berechnen:

Herstellungskosten
+ Verwaltungs- und Vertriebskosten
= Selbstkosten
- niedrigeres Entgelt
= Verlust aus der Lieferverpflichtung

(f) Stellungnahme

Die Berücksichtigung eines Gewinnaufschlags bei der Bemessung der Verlustrückstellung ist unzulässig. Ein nicht zu erzielender Gewinn ist kein Verlustbestandteil.

¹ so Bordewin BB 1974, 975; ebenso Kupsch DB 1975, 943; a.A. Briesche DB 1974, 2365; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 140; zweifelnd Döllerer BB 1974, 1543

² so Bordewin BB 1974, 975; Fischer DB 1973, 1818

³ so gg FR 1974, 111 f

Die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften ist vielmehr auf der Basis der Vollkosten zu berechnen. Fixe Kosten fallen zwar unabhängig vom Abschluß eines bestimmten Geschäfts an. Gleichwohl sind diese beim schwebenden Geschäft zu berücksichtigen. Denn diese Aufwendungen entstehen auf Grund der gesamten Tätigkeit des Unternehmens und sind damit letztlich auch anteilig von dem bestimmten schwebenden Geschäft verursacht worden.^{1 2}

Bei Einrechnung der Fixkosten würde in der Tat ein nicht zur Gewinnermittlungsperiode gehörender Aufwand vorgezogen, was dem Grundsatz einer periodengerechten Verteilung von Aufwand und Ertrag widerspricht. Dieser ist aber durch die Änderung des AktG 1965 und des § 5 EStG in seiner Bedeutung stark eingeschränkt worden. Er muß auch hinter dem Grundsatz der vorsichtigen Vermögensdarstellung zurücktreten. Das Vorsichtsprinzip verlangt die Berechnung des drohenden Verlusts auf der Basis der Vollkosten.³

Die Verlustrückstellung stellt im übrigen lediglich eine zeitlich vorgezogene Bewertung von Leistung und Gegenleistung dar. Es ist nicht gerechtfertigt, bei der Bewertung der Lieferung die fixen Kosten nicht mit einzubeziehen. Denn auch bei der Bewertung der Erzeugnisse können die Herstellungskosten nicht auf die variablen Aufwendungen beschränkt werden.⁴

(2) Wenn das Wirtschaftsgut erst noch selbst angeschafft werden muß
Ein Verlust aus einem Liefergeschäft, bei dem der Unternehmer selbst das veräußerte Wirtschaftsgut erst anschaffen muß, droht dann, wenn die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts für den Unternehmer zuzüglich aller bei der Veräußerung noch anfallenden Kosten den Veräußerungserlös übersteigen.⁵ In Höhe dieser Differenz ist der Verlust in der Bilanz auszuweisen.

Beispiel: Der Unternehmer A veräußert an B eine Ware zu einem Festpreis von 1000 DM. Die Ware hat der Unternehmer jedoch noch nicht auf Lager, er muß sie vielmehr erst selbst besorgen. Am Bilanzstichtag sind jedoch die Beschaffungspreise für die Ware von 900 DM auf

¹Kupsch DB 1975, 942; Fischer DB 1973, 1816

²Dies berücksichtigt der Unternehmer auch bei seiner Kalkulation, indem er die fixen Kosten beim einzelnen Geschäft anteilig ansetzt (Fischer aaO)

³Fischer DB 1973, 1817; Horn Wpg 1974, 319; a. A. Kupsch DB 1975, 943

⁴Kupsch DB 1975, 942; Fischer DB 1973, 1817; Briesse DB 1974, 2362; Adler/Düring/Schmaltz § 155 Anm. 65 und 66;

1300 DM gestiegen. Der Unternehmer muß mehr zum Erwerb der Ware aufwenden, als er bei ihrer Veräußerung erhält. Es droht somit ein Verlust von 300 DM¹.

bb) Bei Leistungsverpflichtungen

Die Verlustermittlung bietet bei Dienst- und Sachleistungsverträgen, die auf die Erbringung einer einmaligen Leistung gerichtet sind², keine besonderen Schwierigkeiten. In der Regel wird es in diesen Fällen kaum zu Verlustgeschäften kommen. Auch hier droht ein Verlust nur dann, wenn die für Abschluß und Erfüllung des Geschäfts anfallenden Selbstkosten den Zahlungsanspruch übersteigen.

2. Sonderfälle

a) Wenn das veräußerte Wirtschaftsgut bereits ganz oder teilweise in der Bilanz ausgewiesen ist.

aa) Der Einfluß des Niederstwertprinzips auf die Art des Verlustausweises bei schwebenden Geschäften

Wenn eine Ware, die bereits in der Bilanz ausgewiesen ist, verkauft worden ist oder wenn bei Aufträgen bereits teilweise Leistungen erstellt und aktiviert worden sind, so ist ein Ausweis des drohenden Verlusts auf zweierlei Art denkbar. Einmal kann der drohende Verlust durch Bildung einer Rückstellung ausgewiesen werden. Es kommt aber auch in Betracht, die betreffenden in der Bilanz ausgewiesenen auftragsgebundenen Wirtschaftsgüter auf Grund des Niederstwertprinzips gemäß § 6 I Ziffer 2 EStG mit ihrem niedrigeren Teilwert anzusetzen.

(1) Die Bedeutung eines unterschiedlichen Ausweises in der Bilanz
Im Regelfall wird es für den zu ermittelnden Gewinn eines Wirtschaftsjahres gleichgültig sein, ob der drohende Verlust durch eine Verlustrückstellung oder durch eine gleich hohe Abschreibung auf

⁵Stapper S. 98; Mittelbach StWK Gruppe 3, 1091 und DStZ A 1966, 265 (267); Kobs. S. 100; wohl auch BFH v. 09.09.1965 BStBl 1965 III, 686 (687)

¹Sind demgegenüber die Wirtschaftsgüter bereits angeschafft, so bringt ein Anstieg der Wiederbeschaffungskosten dem Unternehmer keinen Verlust (vgl. Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (7))

²Häufig sind Dienst- oder Sachleistungsverträge jedoch Dauerschuldverhältnisse, für die Besonderheiten gelten (vgl. S. 126 ff)

den niederen Teilwert des veräußerten Wirtschaftsguts ausgewiesen wird. Insoweit stellt dieses Problem nur eine den Jahreserfolg nicht berührende formelle Bilanzierungsfrage dar. Sie kann aber ausnahmsweise durchaus auch für die Ermittlung des Jahreserfolgs von Bedeutung sein.

Eine Verlustrückstellung ist zu jedem Bilanzstichtag auf ihre Angemessenheit zu überprüfen¹. Ist erkennbar, daß ein Verlust nicht mehr oder nicht mehr in dieser Höhe droht, so ist die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften aufzulösen, soweit der Grund für ihre Bildung weggefallen ist². Dies führt zu einer Gewinnerhöhung im Jahr der Auflösung der Rückstellung. Würde dagegen eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen, so braucht diese bzw. kann diese nicht mehr rückgängig gemacht werden³, auch wenn die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen⁴. In diesem Fall entsteht damit eine stille Reserve, die erst im Jahr der Lieferung aufgedeckt wird. Je nach der Art des Bilanzausweises wird also ein Gewinn in unterschiedliche Perioden verlagert.

(2) Die im Schrifttum vertretenen Auffassungen

Die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung wird von Bordewin⁵ in einer Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 14.06.1974 verneint. Auch Roer⁶ hält eine Teilwertabschreibung für unzulässig, da es sich bei dem fertigen bzw. teilfertigen Erzeugnis und dem Anspruch sowie der Verpflichtung aus dem schwebenden Geschäft um verschiedene Wirtschaftsgüter handelt, die sich allerdings wechselseitig beeinflussen können.

Fischer⁷ will eine Teilwertabschreibung auf die auftragsgebundenen Güter nur bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten zulassen⁷. Gründe

¹Roer DB 1975, 1384

²BFH v. 17.01.1973 BStBl 1973 II, 320; Kupsch DB 1975, 941 (944); Barske NWB F 17 a, 485 (490); Adler-Düring-Schmaltz § 152 Anm. 163

³vgl. § 6 I Ziffer 1 Satz 3 und Ziffer 2 Satz 2 EStG

⁴Barske NWB F 17 a, 485 (490); Kupsch DB 1975, 941 (944)

⁵Bordewin BB 1974, 973 (974); ebenso Barske NWB F 17 a, 485 (489)

⁶Roer DB 1975, 1382

⁷Fischer DB 1973, 1819

für die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert seien zwar sowohl gesunkene Wiederbeschaffungskosten als auch unter die Selbstkosten liegende Erlösmöglichkeiten. Da aber durch das schwebende Geschäft der Veräußerungspreis festgelegt worden sei, kämen für eine Teilwertabschreibung jedoch nur noch gesunkene Wiederherstellungskosten in Betracht. Also müßten entweder Kosten entstanden sein, die zur Herstellung nicht erforderlich wären (Fehlkosten) oder die erforderlichen Kosten seien nach ihrer Entstehung in der Höhe gesunken. Da in der Regel ein Anstieg, nicht aber eine Abnahme der Kosten zu beobachten sei, komme im Fall eines drohenden Verlusts eine Teilwertabschreibung auf das fertige oder unfertige Erzeugnis nur in Betracht, wenn und soweit in den Herstellungskosten des Erzeugnisses Fehlkosten oder überhöhte Kosten enthalten seien. Diese schieden bei der Verlustrückstellung aus¹.

Kupsch² hält eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nur bei Lieferverpflichtungen für geboten, mit deren Anarbeitung noch nicht begonnen worden ist. Weiterhin sei eine Verlustrückstellung dann notwendig, wenn der drohende Verlust die aktivierten Herstellungskosten der auftragsgebundenen Güter übersteige. Ansonsten sei der Teilwertabschreibung der Vorzug zu geben. Das Niederstwertprinzip dürfe für auftragsgebundene Güter nicht umgangen werden³. Auch Stapper⁴ verlangt unter Bezugnahme auf ein Fachgutachten des JdW⁵ eine Abschreibung der Erzeugnisse auf den niedrigeren Teilwert. Würde eine Verlustrückstellung gebildet, ginge dadurch häufig die Übersichtlichkeit der Bilanz verloren und erführe das Bilanzvolumen eine unerwünschte Aufblähung.

Da die Passivierung der Rückstellung lediglich ein Ersatz für die nicht mögliche aktive Abschreibung oder die passive Wertberichtigung sein soll, besteht nach Schönnenbeck⁶ ein Wahlrecht von der Rückstellung auf die Wertberichtigung oder gegen den betreffenden Aktivposten umzubuchen, sobald dieser die nötige Größe erreicht hat.

¹so Fischer DB 1973, 1819

²Kupsch DB 1975, 945; ebenso Gerlt S. 164; wohl auch Ludwig/Kamp DB 1951, 727 (728)

³so Kupsch aaO

⁴Stapper S. 124 f

⁵Fachgutachten IdW 1/1954 S. 139

⁶Schönnenbeck DB 1962, 1283

(3) Stellungnahme

Der Teilwert des entstehenden Wirtschaftsguts braucht durch ein Verlustgeschäft keineswegs niedriger sein. Denn zu vielfältig sind die Gründe, die zu drohenden Verlusten führen können, ohne daß sie den Wert des Erzeugnisses selbst beeinflussen müssen¹.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Verlustrückstellung zu bilden ist oder eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden muß, ist zu berücksichtigen, daß drei verschiedene Wirtschaftsgüter existieren, nämlich das fertige oder teilfertige Erzeugnis sowie die Verpflichtung zur Lieferung und der Anspruch auf den Erlös². Wenn auch diese Wirtschaftsgüter sich gegenseitig beeinflussen können, so sind sie doch wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung jeweils für sich zu betrachten³. So hat auch der BFH im Urteil vom 29.07.1965⁴ ausgeführt, daß die Bewertung von Vorräten wegen des Prinzips der Einzelbewertung nichts mit der Bewertung und Bilanzierung schwebender Geschäfte, die diese Vorräte betreffen, zu tun hat. Die aus solchen Verträgen fließenden Rechte und Pflichten sind gesondert zu bewerten. Aus diesem Grund hatte der BFH eine Teilwertabschreibung wegen sinkender Marktpreise bei Waren zugelassen, die am Bilanzstichtag fest verkauft waren, obwohl das Sinken der Marktpreise also nicht zu einem Verlust für den Kaufmann führen wird. Betrachtet man also die einzelnen Wirtschaftsgüter für sich, so zeigt sich, daß nicht das vollständig oder teilweise hergestellte Wirtschaftsgut, sondern allein der abgeschlossene Vertrag wegen der ungünstigen Relation von Leistung und Gegenleistung verlustbringend ist.

Für eine Berücksichtigung des drohenden Verlusts aus schwebenden Geschäften durch eine Teilwertabschreibung ist damit kein Raum. Es ist vielmehr allein eine entsprechende Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Wenn Stapper dagegen einwendet, daß dies zur Unübersichtlichkeit und Aufblähung der Bilanz führt, so ist dies erst recht auch für seine Auffassung der Fall, wenn bei einem halbfertigen Erzeugnis der Teilwert niedriger als der drohende Verlust ist. In diesem Fall müßten die Anhänger einer Teilwertabschreibung nämlich das halbfertige Erzeugnis auf 0 abschreiben und bezüglich des darüber hinausgehenden drohenden Verlustes eine Teilverlustrückstellung bilden. Der drohende Verlust könnte damit nur durch zwei Bilanzansätze berücksichtigt werden.

¹Roer DB 1972, 351

²Roer aaO; Fischer DB 1973, 1819;

³Roer aaO

⁴BFH v. 29.07.1965 BStBl 1965 III 648 (649)

bb) Die Bemessung der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, mit deren Erfüllung bereits begonnen wurde

Ist das verkaufte oder herzustellende Wirtschaftsgut bereits als unfertiges Erzeugnis in der Bilanz ausgewiesen, weil mit der Fertigung bereits begonnen wurde, so kann eine Verlustrückstellung aus Lieferverpflichtungen nur in Höhe des Betrags gebildet werden, um den die Summe der bereits angefallenen und aktivierten Herstellungskosten, die variable und fixe Aufwendungen enthalten können, und der am Bilanzstichtag noch zu erwartenden Selbstkosten den vereinbarten Erlös übersteigt¹.

Danach errechnet sich der drohende Verlust wie folgt:

$$\begin{array}{l} \text{bisher aktivierte Herstellungskosten} \\ + \text{noch anfallende zukünftige Selbstkosten} \\ \hline = \text{Summe} \\ - \text{niedrigeres Entgelt} \\ \hline = \text{drohender Verlust}^2 \end{array}$$

Hat der Unternehmer bereits angefallene, aktivierungsfähige Herstellungskosten unter Ausübung seines Wahlrechts nicht unter die Herstellungskosten des unfertigen Erzeugnisses gebucht, so darf dieser Teil des Aufwands bei der Bemessung der Rückstellung nicht mehr berücksichtigt werden³. Gleiches gilt auch für nicht aktivierungsfähige, weil nicht zu den Herstellungskosten gehörige, Verwaltungs- und Vertriebskosten⁴. Denn in Höhe dieser bereits angefallenen und als Betriebsausgabe gebuchten Kosten hat das Unternehmen bereits einen Verlust "realisiert", so daß eine Rückstellung für einen drohenden Verlust in dieser Höhe nicht mehr notwendig ist⁵. Der drohende Verlust vermindert sich also bei dieser Berechnungsweise entsprechend dem Anstieg der nicht aktivierten Kosten. Er-

¹BdF v. 14.06.1974 BB 1974, 821; Erlaß FinMin Niedersachsen v. 14.06.1974 Wpg 1974, 411; Bordewin BB 1974, 973 (974); Fischer DB 1973, 1815 (1819); Forster Wpg 1971, 393 (395); offenbar auch Kupsch DB 1975, 943

²Forster aaO; Fischer aaO; Lohmeyer DStR 1975, 651 (655)

³Bordewin BB 1974, 973; Forster aaO; Kupsch aaO; Kropff § 156 Anm. 44; wohl auch Briese DB 1974, 2361 (2362/2363)

⁴Forster aaO; Kropff aaO

⁵Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 138; Bordewin aaO; Fischer aaO;

reichen diese die Höhe des aus dem schwebenden Geschäft zu erwarten den Verlusts, so droht überhaupt kein Verlust mehr, da dieser bereits durch die nicht aktivierten Kosten verwirklicht ist¹.

Roer² ist demgegenüber der Auffassung, daß gleiche Preise unterstellt, keine Aufwendungen irgendwelcher Art die Höhe der Verlustrückstellung bis zur Erfüllung des schwebenden Geschäfts beeinflussen können. Die Verlustrückstellung sei unabhängig vom Fertigungsgrad des herzustellenden Werks. Da das schwebende Geschäft bis zur Erfüllung schwebend bleibe, sei hinsichtlich der verauslagten, nicht aktivierten Kosten kein Verlust realisiert, sondern lediglich eine Ausgabe getätigt worden. Die Behandlung dieser Ausgaben bestimmten sich nach den Bilanzierungsvorschriften für Wirtschaftsgüter. Diese ließen aber eine Aktivierung der Kosten bei dem Wirtschaftsgut, das neben dem schwebenden Geschäft als solchen bestehe, nicht zu. Eine Verrechnung der nicht aktivierten Kosten mit der Rückstellung sei auch deshalb nicht möglich, weil diese Aufwendungen das schwebende Geschäft als solches nicht berühren.³ Wie weit auch der Fertigungsgrad des zu liefernden Wirtschaftsguts gediehen sei, die Sachverpflichtung als solche bleibe davon bis zu ihrer Erfüllung in ihrem Wert unberührt. Da sie also unverändert bestehe, müsse sie auch bilanzmäßig ihren Niederschlag finden. Deshalb könne auch vor der Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung die Rückstellung nicht gemindert oder gar aufgelöst werden. Für im Zusammenhang mit der Erstellung des zu liefernden Wirtschaftsguts verauslagte Kosten würden eigene Regeln gelten. Es könnten nicht Dinge miteinander verrechnet werden, die miteinander nichts zu tun hätten. Im Rahmen schwebender Geschäfte seien drei Wirtschaftsgüter zu unterscheiden, die Sachverpflichtung, der Anspruch auf den Erlös und das bereits teilweise erstellte Erzeugnis. Diese müßten jeweils für sich betrachtet werden⁴. Eine Verrechnung der nicht aktivierten Kosten würde im Ergebnis genau das gleiche bedeuten, als wenn diese Kosten aktiviert würden.

¹Fischer DB 1973, 1819

²Roer DB 1972, 345 (351) und DB 1975, 1381

³so Roer DB 1972, 345 (352)

⁴Roer DB 1975, 1382

Die Nichtaktivierung von nicht zu den Herstellungskosten gehörenden Verwaltungs- und Vertriebskosten, würde wieder aufgehoben werden, wenn die Rückstellung um die nicht aktivierten Kosten gekürzt werde¹.

Roer² ermittelt deshalb den drohenden Verlust wie folgt:

$$\begin{array}{r} \text{bisher verauslagte Selbstkosten} \\ + \text{ noch zu erwartende Selbstkosten} \\ \hline = \text{gesamte Selbstkosten} \\ - \text{geringerer Erlös} \\ \hline = \text{drohender Verlust} \end{array}$$

Roer³ räumt jedoch ein, daß bei veränderten Preisverhältnissen der Fertigungsgrad die Höhe der Rückstellung beeinflussen könne, je nachdem, ob es sich bei dem zu liefernden Wirtschaftsgut um eine vertretbare oder nicht vertretbare Sache handle. Bei nicht vertretbaren Sachen könne die Sachverpflichtung aus dem schwebenden Geschäft nicht völlig losgelöst von dem Fertigungsgrad des Wirtschaftsguts ermittelt werden. Bei nicht vertretbaren Sachen sei in der Regel eine uneingeschränkte freie Verfügbarkeit über das erstellte bzw. teilerstellte Wirtschaftsgut nicht gegeben, weshalb hier der Zusammenhang mit dem Vertrag viel stärker ist. Die Möglichkeit der Neuerstellung des Wirtschaftsguts zu den gestiegenen Preisen scheide normalerweise aus, weshalb sich insoweit Preissteigerungen nicht mehr auf fertiggestellte Teile, sondern nur noch auf die noch zu erstellenden Teile auswirkten. Die Rückstellung müsse in diesem Fall mit den bisher verauslagten Selbstkosten zum Preisniveau im Zeitpunkt ihres Anfalls zuzüglich der noch zu erwartenden Selbstkosten bezogen auf das jetzige Preisniveau bemessen werden. Insoweit sei der Fertigungsgrad des Werks bei Preisveränderungen durchaus von Einfluß auf die Höhe der Rückstellung.

Der Auffassung Roers, daß der Fertigungsgrad des herzustellenden Werks keinerlei Einfluß auf die Höhe der Lieferverpflichtung und damit die Höhe der Verlustrückstellung haben darf, stehen durch-

¹Roer DB 1972, 352

²Roer DB 1975, 1384

³Roer DB 1975, 1384

aus beachtliche Gründe zur Seite. Die Schwierigkeiten in der Beurteilung des Problems ergeben sich aus dem Verhältnis der im Rahmen schwebender Geschäfte vorhandenen Wirtschaftsgüter zueinander, insbesondere aus dem Verhältnis des auftragsgebundenen, teilweise hergestellten Erzeugnisses und des schwebenden Geschäfts, d.h. der Lieferverpflichtung und des Anspruchsauf den Erlös selbst. Roer¹ nimmt eine strikte Trennung dieser drei Wirtschaftsgüter bei der bilanziellen Bewertung vor. Hierbei kann er sich auch auf den Grundsatz der Einzelbewertung berufen. Gleichwohl darf nicht übersehen werden, daß sich die im Rahmen schwebender Geschäfte vorhandenen Wirtschaftsgüter gegenseitig beeinflussen. Das auftragsgebundene Erzeugnis wird gerade auf Grund der eingegangenen Lieferverpflichtung hergestellt. Wenn auch die Lieferverpflichtung unabhängig vom Fertigungsgrad des herzustellenden Erzeugnisses in ihrer Höhe bis zur Erfüllung unverändert bleibt, so ist doch zu berücksichtigen, daß der Unternehmer durch die bereits getätigten Aufwendungen der Erfüllung dieser Lieferverpflichtung ein Stück näher gekommen ist. Auch der Erwerber eines Unternehmers würde diese Tatsache bei der Beurteilung der Lieferverpflichtung entsprechend berücksichtigen. Denn das bedeutet, daß diese Aufwendungen zur Erfüllung der Lieferverpflichtung nicht noch einmal erbracht werden müssen. Insoweit hat der Fertigungsgrad des herzustellenden Wirtschaftsgut durchaus auch einen Einfluß auf die Lieferverpflichtung selbst. Dieser Einfluß darf nicht völlig unterdrückt werden, wie dies Roer tut.

Sind bereits am Bilanzstichtag Kosten für die Erfüllung des schwebenden Geschäfts entstanden, die nicht bei den Herstellungskosten aktiviert wurden, so haben sich diese Ausgaben im Gegensatz zu den Herstellungskosten erfolgsmindernd ausgewirkt. Sie sind bereits als Periodenaufwand verrechnet worden². Würde man den bereits realisierten Aufwand auch bei der Bemessung der Rückstellung berücksichtigen, würde dies entgegen Roer³ dazu führen, daß die nicht aktivierten Kosten zweimal verlustbringend berücksichtigt werden würden, nämlich einmal bei der Verlustrückstellung und zum anderen beim laufenden Aufwand.

¹Roer DB 1975, 1382

²Fischer DB 1973, 1815 (1819)

³Roer DB 1972, 345 (353)

Die Verlustrückstellung dient auch nur dazu, künftig eintretende Verluste zu antizipieren. Sie kann daher keine Verluste erfassen, die bereits eingetreten sind und nicht mehr nur drohen.

cc) Rückstellungen für drohende Verluste bei Lieferverträgen über vertretbare Sachen

Zweifelhaft ist, ob die unter bb) dargelegte Ermittlung der Höhe einer Verlustrückstellung auch bei Liefergeschäften über vertretbare Sachen gilt, die der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag auf Lager hat und welche er mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt hat, wenn die Lieferung auch noch durch die bis zur Vertragserfüllung geplante Neuproduktion erfolgen kann.

Beispiel¹: Der Unternehmer A stellt eine vertretbare Sache X her. Er hat am Bilanzstichtag (31.12.1980) 10 000 Stück des Produkts, dessen Herstellungskosten pro Stück 9000 DM beträgt, auf Lager. Da der erzielbare Verkaufspreis nur 8000 DM pro Stück beträgt, hat A das Produkt mit einem Teilwert von 8000 DM bilanziert. Weitere Selbstkosten sind nicht zu erwarten. A hatte am Bilanzstichtag 1000 Stück des Produkts X zu einem Preis von je 8000 DM verkauft, die er am 31.3.1981 liefern muß. Bis dahin wird er von dem Produkt X weitere 1800 Stück hergestellt haben.

Söffing² hat hierzu die Frage aufgeworfen, ob in diesen Fällen unterstellt werden muß, daß der Liefervertrag aus den vorhandenen Beständen oder aus den nach dem Bilanzstichtag erst herzustellenden Sachen erfüllt werden wird. Im ersteren Fall könnte dann keine Verlustrückstellung mehr gebildet werden, da sich der Verlust infolge der Abschreibung des Produkts X auf den niedrigeren Teilwert bereits realisiert hat. Würde der Lieferkontrakt mit den erst noch herzustellenden Waren erfüllt, so ergäbe sich rein rechnerisch eine Verlustrückstellung, die nach dem BdF-Schreiben vom 14.06.1974³ wie folgt zu ermitteln wäre

¹Beispiel von Söffing FR 1979, 404

²Söffing aaO

³FR 1974, 322

aktivierter Betrag für die 1000 verkauften Stücke des Produkts X	0
+ noch zu erwartende Selbstkosten (= Herstell- ungskosten für 1000 Stück des Produkts X)	9 Mio DM
= Summe	9 Mio DM
- vereinbarter Verkaufspreis	8 Mio DM
= Rückstellung für drohende Verluste	1 Mio DM

Damit würde neben der Gewinnminderung infolge der Abschreibung des Produkts X auf den niedrigeren Teilwert eine zusätzliche Gewinnminderung in Höhe der Verlustrückstellung hinzukommen. Söffing¹ lehnt die Zugrundelegung der im Jahr 1981 hergestellten Stücke, was der Lifo-Methode entsprechen würde, ab, da die Lifo-Methode steuerlich nur anerkannt wird, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, daß in seinem Betrieb in der Regel die zuletzt beschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst veräußert werden (vgl. Abschn. 36 Absatz 2 Satz 4 EStR). Daraus kann jedoch nicht zwingend auf eine der Fifo-Methode entsprechende Bewertung geschlossen werden, da auch die vorhandenen und die neu hergestellten Stücke anteilig herangezogen werden könnten.² Auf die Anerkennung oder Nichtanerkennung der Lifo-Methode kommt es aber nicht an. Zur Erfüllung des schwebenden Liefervertrags ist eine weitere Produktion bzw. Beschaffung nicht erforderlich. Das schwebende Geschäft kann aus dem Lagerbestand abgewickelt werden. Wenn dennoch weiter mit Verlust das zu liefernde Produkt hergestellt bzw. angeschafft wird, dann können die betreffenden Verluste nur in der Zukunft mit ihrer Entstehung zum Ansatz kommen, da sie wegen ihrer Vermeidbarkeit nicht von den abgeschlossenen, schwebenden Geschäften verursacht werden.³ Eine Verlustrückstellung kann daher in dem von Söffing gewählten Beispiel nicht gebildet werden.

¹Söffing aaO

²Siegel FR 1979, 480

³Siegel aaO

b) Die bewußte Übernahme verlustbringender Aufträge

In der Regel stellt sich erst nach Vertragsschluß, oft erst bei oder nach der Erfüllung des Geschäfts heraus, daß dieses mit Verlust abschließt. Vielfach wäre dies jedoch bei besonders vorsichtiger Betrachtungsweise schon bei Abschluß des Vertrags vorhersehbar gewesen, ohne daß es erkannt wurde. Es kommt jedoch auch vor, daß der Unternehmer Verträge abschließt, bei denen er von vornherein weiß, daß sie ihm Verluste bringen werden, weil die Erlöse unter den Selbstkosten liegen.

aa) Gründe für den bewußten Abschluß verlustbringender Geschäfte

Die Gründe, die den Unternehmer dazu veranlassen, Aufträge zu Preisen, die unter den Selbstkosten liegen, hereinzunehmen, sind äußerst vielfältig.

Können bei einer stark rückläufigen Konjunktur die vorhandenen betrieblichen Kapazitäten nicht ausgelastet werden, steigen die Selbstkosten der einzelnen Erzeugnisse, während andererseits die erzielbaren Preise oft beträchtlich sinken.¹ So kann es vorkommen, daß auf Grund der Marktlage kein Preis mehr erzielt werden kann, der die Selbstkosten deckt.² Um wenigstens einen Teil der betrieblichen Kapazitäten auszulasten und die Arbeitsplätze zu erhalten, müssen Aufträge zu Preisen hereingenommen werden, welche die Kosten nicht decken.³ Dies ist wenigstens dann auch betriebswirtschaftlich sinnvoll, wenn die Erlöse über die durch die Durchführung des Auftrags entstehenden, d. h. variablen Kosten hinaus noch wenigstens einen Teil der fixen Kosten decken.⁴ Dann wird in Höhe des die variablen Kosten übersteigenden Betrags der Erfolg des Unternehmers verbessert, da die Übernahme der Aufträge den Eintritt noch höherer Verluste verhindert.⁵

¹Beissner DB 1963, 387

²Fischer DB 1973, 1815; Schönnenbeck DB 1963, 142, der darauf hinweist, daß 1962 die Selbstkosten der deutschen Werften um 15 - 20 % über den Weltmarktpreisen lagen.

³Schönnenbeck DB 1963, 142; Beissner DB 1963, 387; Woltmann StBp 1962, 330; van der Velde DB 1963, 353; Nies Wpg 1972, 383 (390); Ludewig DB 1974, 103; Stapper S. 78; Barske NWB F 17 1, 485 (491); Lohmeyer DStR 1975, 651 (655)

⁴Beissner DB 1963, 387; Woltmann StBp 1962, 330; Schönnenbeck DB 1963

Vielfach werden aber verlustbringende Aufträge auch aus anderen Gründen hereingenommen. So kann der Unternehmer solche Geschäfte aus Wettbewerbsgründen abschließen¹, um seine Marktposition für einen bestimmten Artikel zu verbessern² oder gar um erst einmal Zugang zum Markt zu finden. Oft verkauft auch der Unternehmer einen Artikel bewußt unter den Selbstkosten, um damit gleichzeitig den Absatz anderer gewinnbringender Waren oder Leistungen zu fördern. Der Unternehmer kann ferner an der Durchführung eines bestimmten Auftrags ein besonderes Interesse haben, weil er sich von dessen Durchführung eine besondere Werbewirkung verspricht (Prestige-Objekt).

Da vielfach verlustbringenden Geschäften Vorteile auf anderen Gebieten gegenüberstehen, kann man den Abschluß von Verlustgeschäften nicht von vornherein als kaufmännisch unvernünftig bezeichnen³.

bb) Die Bilanzierung des bewußten Abschlusses verlustbringender Geschäfte

(1) Dies war für Woltmann⁴ Anlaß, die Zulässigkeit der Bilanzierung^{von} Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Liefergeschäften abzulehnen, wenn ein Unternehmer bewußt Aufträge abschließt, bei denen von vornherein feststeht, daß die Preise nicht alle Kosten decken werden. Im Endeffekt würden alle diese Geschäfte abgeschlossen, um das Betriebsergebnis zu verbessern. Sie stellten optimale unternehmerische Entscheidungen dar. Daher seien bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, die für die Anwendung der Steuergesetze maßgebend sei, die Erlösausfälle des Einzelgeschäfts auch nicht als echte Verluste anzusehen⁵. Würde man eine Rückstellung für die Preiskalkulation zu Teilkosten zulassen, käme dies schließlich einer Vorverrechnung von Gemeinkosten, besonders der Fertigungsgemeinkosten gleich. Auch der Teilwertgedanke könne eine

142; Falkenroth Stuw 1950, 457 (466); Albach StbJb 1968/69, 305 (357)

⁵Falkenroth Stuw 1950, 457 (466);

¹Woltmann StBp 1962, 330; Nies Wpg 1972, 383 (390); Barske NWB F 17a, 485 (491)

²van der Velde DB 1963, 353

³Schindele BB 1963, 947

⁴Woltmann StBp 1962, 330; im Ergebnis ebenso Littmann-Förger C Anm. 362; Niemann StbJb 1974/75, 294/295; Kropff § 156 Anm. 46; Groh Stuw 1976, 41; Albach StbJb 1968/1969, 305 (357), der zu Recht darauf hinweist, daß der bewußte Abschluß von Verlustgeschäften in der Regel nur für den ein Problem darstellt, der die Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften unter Zugrundelegung der Vollkosten ermittelt. Da der Unternehmer bei Unterbeschäftigung nur

Verlustrückstellung rechtfertigen. Es könne nicht zulässig sein, allgemeine Geschäfts- und Konjunkturrisiken, hier in Gestalt des Risikos der Kapazitätsauslastung des nächsten Jahres, bei der Bewertung wertmindernd in Erscheinung treten zu lassen.

Woltmann hält allerdings eine Rückstellung dann für möglich, wenn mit Sicherheit erkennbar ist, daß der schwebende Vertrag mit Verlust abschließen wird und der vereinbarte Preis nicht einmal die variablen Kosten decken kann. Des weiteren soll eine Verlustrückstellung gebildet werden können, wenn der Auftrag zu einem bestimmten Termin ausgeführt werden muß und das Unternehmen zur Vermeidung einer Vertragsstrafe erhebliche Mehrkosten, z.B. durch Vergabe von Arbeiten, in Kauf nehmen muß¹.

(2) Diese Auffassung hat sich jedoch nicht durchsetzen können. Die herrschende Meinung² bejaht zu Recht auch bei der bewußten Übernahme verlustbringender Aufträge die Möglichkeit, eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Wenn der Unternehmer weiß, daß er ein Verlustgeschäft abschließt, so kann dies auf die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung keinen Einfluß haben³.

Die Auffassung Woltmanns verstößt gegen elementare Bilanzierungsgrundsätze. Ein Verlust aus einem schwebenden Geschäft stellt den Saldo aus niedrigerer Forderung und höherer Lieferverpflichtung dar. Es dürfen also nur Leistung und Gegenleistung aus dem Geschäft miteinander verglichen werden. Woltmann verneint deshalb einen Verlust, weil der Unternehmer seine jetzigen und künftigen Betriebsergebnisse durch die Übernahme des Auftrags insgesamt verbessert.

Geschäfte abschließt, die die variablen Kosten übersteigen, können diejenigen, welche die Verlustrückstellung auf der Basis der variablen Kosten ermitteln, keine Rückstellung bilden. Bei Abschluß verlustbringender Geschäfte aus anderen Gründen stellt sich aber die Problematik auch für Vertreter der Teilkostenrechnung. Wohl auch FG Berlin v. 22.10.1979 FR 1979, 617 im Zusammenhang mit schwebenden Ausbildungsverträgen

⁵Woltmann aaO; Niemann aaO; Kropff aaO;

¹Woltmann StBp 1962, 330

²FG Münster v. 23.02.1979 EFG 1979, 327; Beissner DB 1963, 387; van der Velde DB 1963, 353 (354); Schönnenbeck DB 1963, 142 f; Nies Wpg 1972, 383 (390); Ludewig DB 1974, 101 (103); Barske NWB F 17a, 485 (490/491); Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49y (10); Münzner RWP-BI S. 25 (31); Gerlt S. 171 ff; Richter StBp 1967, 280 (282); Schindele BB 1963, 951; Falkenroth StuW 1950, 457 (464 ff); Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 93;

³Schindele aaO

Eine Aufrechnung dieser Vorteile ist jedoch nicht zulässig. Denn einmal lassen sich diese, die durch die Übernahme des verlustbringenden Auftrags entstehen, oft nicht genau beziffern, zum anderen steht einer Berücksichtigung der Vorteile, die das schwebende Geschäft selbst nicht unmittelbar berühren, der Grundsatz der Einzelbewertung entgegen¹.

Das schwebende Geschäft bleibt auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Verlustgeschäft². Es beinhaltet durchaus geschäftliche Risiken. Das nur unter den Vollkosten abgeschlossene Geschäft lastet nicht nur die Kapazität des Unternehmens aus, es kann sie auch blockieren. So bedeutet für Unternehmen, die langfristige Lieferungsverträge abschließen, die Hereinnahme solcher Aufträge nicht selten, daß diese bei einer Änderung der Marktverhältnisse den Abschluß gewinnbringender Aufträge hindern³.

Wenn es bei Bildung einer Verlustrückstellung zu einer "Vorverrechnung von Gemeinkosten" kommt, so ist das bei jeder Bilanzierung drohender Verluste der Fall. Auch Woltmann akzeptiert im übrigen die Vorverrechnung des Überschusses künftiger Kosten über künftige Erlöse, wenn er in bestimmten Fällen die Bildung einer Verlustrückstellung für zulässig hält⁴.

Die Verlustrückstellung dient nur der zeitlichen Vorverlagerung von Verlusten. Auch der bewußte Abschluß verlustbringender Geschäfte würde sich spätestens bei Erfüllung erfolgsmindernd auswirken. Dann ist nicht einzusehen, warum die zeitliche Vorziehung des Verlusts unzulässig sein soll. Wenn Woltmann die Bilanzierung des Verlusts in das Jahr der Abwicklung des Geschäfts verlagern will, so steht er damit im Widerspruch zu dem aus dem Vorichtsprinzip folgenden Imparitätsgrundsatz. Der Verlust wird zwar tatsächlich erst mit der Abwicklung des Geschäfts verwirklicht. Der gesamte aus dem Geschäft drohende Verlust, muß aber bereits

¹van der Velde aaO; Richter aaO; Gerlt S. 172; Nies aaO; Ludewig aaO; wonach dem Verlust aus dem Auftrag kein Vorteil aus dem Auftrag gegenübersteht.

²van der Velde aaO;

³Schönnenbeck aaO; in diesem Fall würde auch Kropff § 156 Anm. 47 eine Verlustrückstellung bilden.

⁴Schönnenbeck aaO

in dem Zeitpunkt bilanziert werden, in dem der Verlust verursacht wird. Dieser Zeitpunkt ist bei der bewußten Übernahme verlustbringender Geschäfte der Vertragsschluß, weil hier die vertragliche Bindung entsteht¹.

Auch der Teilwertgedanke erfordert die Zurechnung des vollen Verlusts in das Jahr des Vertragsschlusses. Ein Käufer des Unternehmens würde für den übernommenen, voraussichtlich mit Verlust abschließenden Auftrag höchstens den Betrag zahlen, der ihm ein ausgeglichenes Auftragsergebnis gewährleistet. Ob der drohende Verlust bei Vertragsschluß in Kauf genommen worden ist oder erst später erkannt wurde, mag den Käufer für die Gesamtbeurteilung der Lage des Unternehmens interessieren, beeinflusst aber sein Preisangebot für den Verlustauftrag selbst nicht².

Die Nichtberücksichtigung des drohenden Verlustes würde daher in diesen Fällen den Unternehmer in der Bilanz reicher machen als er in Wirklichkeit ist. Deshalb ist auch im Fall der bewußten Übernahme verlustbringender Aufträge die Bildung einer entsprechenden Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften zu fordern.

V. Drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen

Auch bei Dauerschuldverhältnissen, wie Arbeits-, Dienst-, Miet-, Pacht-, Versicherungs- und Darlehensverträgen, ist davon auszugehen, daß sich Leistung und Gegenleistung*gleichwertig gegenüberstehen³. Gerade bei schwebenden Dauerverträgen kann es jedoch wegen der Langfristigkeit dieser Verträge und den ihnen damit innewohnenden Risiken leicht zu einer Verschiebung des Gleichgewichts von Leistung und Gegenleistung kommen, so daß ein nicht realisierter Verlust auszuweisen ist⁴.

¹van der Velde aaO; Beissner aaO S. 388

²Schönnenbeck aaO;

³Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Dauerschuldverhältnisse"; Barske NWB F 17 a, 485 (495); BFH v. 03.07.1980 BB 1980, 1452

⁴Littmann DStZ A 1963, 344 (345)

* auch innerhalb der einzelnen Leistungsperioden

Die Bilanzierungsgrundsätze für drohende Verluste, die für schwebende Anschaffungs- und Absatzgeschäfte entwickelt wurden, gelten grundsätzlich auch für die schwebenden Dauerschuldverhältnisse¹. Bei diesen steht der fortwährend zu gewährenden Leistung in der Regel eine auf Zeitabschnitte abgestellte Gegenleistung gegenüber. Deswegen ist das Dauerschuldverhältnis jedoch nicht in jeweils voneinander unabhängige, nach Zeitabschnitten bemessene Teile zu zerlegen. Das schwebende Dauerschuldverhältnis wird auch bei Erfüllung in Zeitabschnitten nicht seiner Einheit beraubt. Diese Einheit wirkt aber nicht soweit, daß die bei abschnittsweiser Betrachtung sich ergebenden Gewinne und Verluste nicht zu erfassen sind².

1. Zur Ermittlung des Verlusts

a) Die Ermittlung des Totalverlusts

Bei ursprünglich ausgeglichenen Dauerschuldverhältnissen kann sich dieses Gleichgewicht durch bestimmte, oft unvorhergesehene Ereignisse nach Vertragsschluß verschieben. So kann etwa bei Mietverträgen wegen der nicht mehr gegebenen Nutzbarkeit der Mietsache ein Verlust entstehen, weil dem Mietpreis keine gleichwertige Gegenleistung mehr gegenübersteht. Mit dem Eintritt des verlustbringenden Ereignisses ist der drohende Verlust zu berücksichtigen. Dabei ist der während der gesamten Restlaufzeit des Vertrags zu erwartende Verlust auszuweisen³. Er ist nicht etwa unter Berufung auf die dynamische Bilanzauffassung, wonach Verluste nur diejenigen Wirtschaftsjahre belasten, zu denen sie wirtschaftlich gehören, auf die noch ausstehenden Rechnungsperioden zu verteilen⁴. Denn dies widerspräche einerseits dem Vorsichtsprinzip, andererseits dem Teilwertgedanken⁵. Ein Erwerber des Unternehmens würde bei der Bewertung des Geschäfts den gesamten während der Restlaufzeit des Vertrags zu erwartenden Verlust berücksichtigen.

¹Littmann-Förger C Anm. 363

²Nies Wpg 1972, 383 (388); Herrmann-Heuer aaO; Littmann aaO, S. 346

³Lempenau (FR1980, 182) will in der Regel nur den Zeitraum berücksichtigen, für den eine Kündigung ausgeschlossen ist. Maßgebend ist aber allein die tatsächliche Laufzeit des Vertrags, da auch die bewußte Verlängerung eines verlustbringenden Vertrags infolge der unterlassenen Kündigung ebensowenig den Ausweis einer Verlustrückstellung hindert wie der bewußte Abschluß von Verlustgeschäften.

⁴Herrmann-Heuer §5 Anm. 49z "Dauerschuldverhältnisse"; Heuer FR 1957, 394; Littmann DStZ A 1963, 344(346); Albach StbJb 1968/69, 305 (318); Prölss/von der Thüsen/Ziegler S.96; a.A. Eisenblätter NWB F17,240: nach der dynamischen Bilanzauffassung dürfe nur der auf das abgeschlossene Geschäftsjahr entfallende Verlust berücksichtigt werden.

⁵Herrmann-Heuer aaO; Heuer aaO; Vellguth S. 56; Niedersächs. FG Hannover v. 12.12.1972 EFG 1973, 370 (373)

Ein Verlust droht daher dann, wenn der Barwert der auf den Bilanzstichtag zurückbezogenen künftigen Verbindlichkeiten den in gleicher Weise ermittelten Barwert der künftigen Gegenleistung übersteigt¹. Auf Grund des Ansatzes des Barwerts muß die Zinswirkung und der Wahrscheinlichkeitsgrad für die Realisierung von Leistung und Gegenleistung berücksichtigt werden².

b) Künftige Periodenverluste bei insgesamt ausgeglichenen Leistungen

Nun gibt es Dauerschuldverhältnisse, deren gegenseitige Verpflichtungen sich, wenn man den Zeitraum von Vertragsschluß bis Vertragsende überblickt, ausgeglichen gegenüberstehen. Betrachtet man jedoch die einzelnen Perioden, ist keine Ausgeglichenheit festzustellen. Dies gilt insbesondere bei Verträgen in der Lebens- und Krankenversicherung. Tritt jemand beispielsweise in eine private Krankenversicherung ein, so steigen mit zunehmendem Alter die Leistungen der Krankenversicherung für den Versicherungsnehmer. Die Krankenkassen erheben aber während der gesamten Versicherungsdauer die gleichen Prämien wie in jungen Jahren ohne Rücksicht auf das höhere Wagnis im Alter. Unter Berücksichtigung dieser Verhältnisse wird die Versicherungsprämie kalkuliert. Dies hat zur Folge, daß in jungen Jahren die Prämienzahlung des Versicherungsnehmers wertmäßig über der Leistung der Versicherung liegt, während in späteren Jahren einmal die Prämie des Versicherungsnehmers die Leistung der Versicherung nicht mehr deckt. Betrachtet man den Versicherungsvertrag beim Vertragsbeginn und am Vertragsende und setzt die beiderseitigen Leistungen in Beziehung zueinander, so ist festzustellen, daß der Vertrag insgesamt in sich ausgeglichen ist. Betrachtet man aber einen x-beliebigen Zeitpunkt nach dem Vertragsschluß, stellt man fest, daß sich die beiderseitigen noch ausstehenden Leistungen nicht mehr ausgeglichen gegenüberstehen und sich mit zunehmendem Alter das Mißverhältnis der beiden künftigen Leistungen erhöht³.

¹BFH v. 19.07.1960 BStBl 1960 III, 347 (348); BFH v. 25.09.1956 BStBl 1956 III, 333; OFH v. 22.06.1949 BayFinMB1 1949, 254; Schönnebeck DB 1281 (1282 und 1284) und DB 1962, 1313 (1315); Stapper S. 103 Nies Wpg 1972, 383 (388); Heuer FR 1957, 393; Falkenroth DB 1953, 1044

²Nies Wpg 1972, 383 (388);

³vgl. OFH v. 22.06.1949 BayFinMB1 1949, 254; Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 199 ff; Nies VersW 1976, 911 ff;

Da der Vertrag insgesamt über die gesamte Vertragsdauer ausgeglichen ist, fragt es sich, ob und insoweit ein drohender Verlust auszuweisen ist, wenn sich mit zunehmender Vertragsdauer die künftigen beiderseitigen Leistungen nicht mehr wertmäßig entsprechen. Ob ein Verlust droht, ist allein eine in die Zukunft gerichtete Prognose, die die Verhältnisse in der Vergangenheit nicht zu berücksichtigen hat. Man darf daher nur noch die künftige Leistung mit der künftigen Gegenleistung vergleichen, ob sie sich wertmäßig entsprechen. Die Differenz aus eigener noch zu erbringender Leistung und der niedrigeren noch zu erbringenden Gegenleistung stellt den künftig eintretenden Verlust dar, der in der Bilanz auszuweisen ist¹. Diese Ermittlungsweise erfordert das Vorsichtsprinzip². Der Unternehmer würde sich reicher machen, als er ist, wenn er nicht auf die ihn in der Zukunft treffenden Belastungen in der Bilanz hinweisen würde. Auch der Teilwertgedanke zwingt zu dieser Berechnungsweise. Denn ein Erwerber des Unternehmens würde ebenfalls das bestehende Vertragsverhältnis allein unter Berücksichtigung der zukünftigen Entwicklung des Vertragsverhältnisses im Rahmen des Gesamtkaufpreises bewerten.

Bei sehr vielen Verträgen wird häufig einmal eine Unausgeglichenheit der beiderseitigen Leistungen in einzelnen Zeiträumen eintreten. So braucht etwa bei einem Pachtvertrag die Nutzungsmöglichkeit für den Pächter nicht in allen Perioden gleich hoch zu sein, während der Pachtzins demgegenüber in der Regel gleichbleibend ist. Derartige vorübergehende Schwankungen berechtigen jedoch nicht zur Bildung einer Verlustrückstellung. Denn beide Vertragspartner gehen trotz der vorauszusehenden, vorübergehenden Schwankungen von der Ausgeglichenheit der beiderseitigen Leistungen, bezogen auf die künftige Vertragsdauer, aus³.

¹OFH v. 22.06.1949 aaO; Albach StbJb 1968/69, 305 (319); Groh StuW 1976, 41; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Dauerschuldverhältnisse"; a.A. Littmann-Förger C Anm. 366, die von einer einheitlichen Betrachtung des schwebenden Dauervertrags ausgehen und die Bildung einer Verlustrückstellung ablehnen, wenn der Nutzeffekt des Vertrags bereits in der abgelaufenen Zeit des Vertragsverhältnisses voll und ganz eingetreten ist.

²Albach StbJb 1968/69, 305 (319)

³Littmann §§ 4, 5 Anm. 488; Barske NWB F 17 a, 485 (495);

2. Einzelne Dauerschuldverhältnisse

a) Dienstleistungsverträge

aa) Arbeitsverträge

Arbeitsverhältnisse sind gegenseitige Verträge, die nach den Regeln über schwebende Geschäfte zu behandeln sind¹. Wegen der regelmäßigen Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung wird das Arbeitsverhältnis grundsätzlich nicht bilanziert. Eine Bilanzierung kommt dagegen in Betracht, wenn aus dem Arbeitsverhältnis ein Verlust droht.²

(1) Die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist vorwiegend bei folgenden Aufwendungen erörtert worden:

- drohende Verpflichtungen aus dem Kündigungsschutzgesetz (insbes. Abfindungen),
- künftige Jubiläumsaufwendungen,
- künftige Sozialleistungen, wie z.B. Gehaltsaufwendungen für künftige Krankheitstage des Arbeitnehmers.

Die Rechtsprechung hat in all diesen Fällen die Bildung einer Verlustrückstellung nicht zugelassen.³ Diese einzelnen drohenden Auf-

¹BFH v. 26.06.1980 BStBl 1980 II, 506; BFH v. 19.07.1960 BStBl 1960 III, 347 (348); BFH v. 25.09.1956 BStBl 1956 III, 333; BFH v. 07.09.1954 BStBl 1954 III, 330 (331); Schönnenbeck DB 1962, 484 und DB 1962, 1281 (1282/1284); Rosenau BB 1972, 170; Stapper S.104;

²BFH v. 19.07.1960 aaO; BFH v. 25.09.1956 aaO; Stapper S. 104;

³für Verpflichtungen aus dem KSchG: BFH v. 07.09.1954 aaO; FG Hannover v. 20.11.1953 EFG 1954, 5; Heissmann StuW 1961, 575 (581); Weissensee DStZ A 1953, 86; auch RFH v. 11.01.1944 RStBl 1944, 365: bei Rückstellungen für Abfindungen für ausscheidende Arbeitnehmer nach dem damaligen österreichischen Angestelltengesetz; a.A. Stapper S. 105; Meilicke BB 1951, 345; für künftige Jubiläumsaufwendungen: BFH v. 19.07.1960 aaO; a.A. FG Düsseldorf v. 23.06.1959 EFG 1960, 15; Schönnenbeck DB 1962, 484; Olbrich Wpg 1980, 294; für drohende Lohnfortzahlungen im Krankheitsfall: BFH v. 25.09.1956 aaO; FG Münster v. 26.01.1956 BBK F 17, 125; Weissensee aaO;

wendungen stellten keine von den schwebenden Verträgen getrennten, zusätzlichen Belastungen dar. Sie seien Ausfluß des Arbeitsverhältnisses und könnten daher von diesem nicht isoliert betrachtet werden. Sie seien Teil des Arbeitsentgelts. Trotz dieser drohenden Aufwendungen wären die Arbeitsverhältnisse in sich ausgewogen. Der Wert der Leistungen des Arbeitnehmers bliebe auch in der Zukunft nicht hinter den Verpflichtungen des Arbeitgebers zurück.^{1 2}

¹ BFH v. 19.07.1960 aaO; BFH v. 25.09.1959 aaO; BFH v. 07.09.1954 aaO; Knebel S. 93;

² aus diesem Grund kann eine noch offene Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung von Urlaubsentgelt bei Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr nur insoweit als Verbindlichkeit passiviert werden, als sie Urlaub betrifft, der auf dem vor dem Bilanzstichtag liegenden Teil des Urlaubsjahres entfällt (BFH v. 26.06.1980 BStBl 1980 II, 506; BdF Schreiben v. 22.06.1976 DB 1976, 1260; vgl. auch Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (136); Kupsch FR 1976, 346; Kücken DB 1978, 1467 und 1516; a.A. Armbrust DB 1976, 500; Krapp FR 1980, 429). Entsprechendes gilt für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung von Weihnachtsgeld (Weihnachtsgatifikation), das bei abweichendem Wirtschaftsjahr nur in einer Höhe bilanziert werden kann, die bei zeitproportionaler Aufteilung des Weihnachtsgelds auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt (so BFH v. 26.06.1980 BStBl 1980 II, 506).

Zweifelhaft ist dies aber bei solchen Aufwendungen, die sich mit zunehmender Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers erhöhen, was insbesondere bei der Lohnfortzahlung im Krankheitsfall der Fall ist. Diese Kosten nehmen mit steigendem Alter des Arbeitnehmers zu¹. Dann ist problematisch, ob dies nicht in künftigen Perioden zur Unausgeglichenheit der beiderseitigen Leistungen führt. Die erhöhten Aufwendungen werden von Stapper² und Meilicke³ als Entgelt für die gesamte Dienstzeit angesehen und nicht nur als Aufwand, dem im Jahr der Zahlung eine entsprechende Leistung gegenübersteht. Demgemäß müsse der Ertrag früherer Jahre anteilig mit diesem Aufwand belastet werden. Es wird hierbei auch auf die von der Rechtsprechung anerkannte Alterungsrückstellung in der Krankenversicherung⁴ hingewiesen, wo auch die Aufwendungen der Krankenversicherung mit zunehmendem Alter des Versicherten steigen. Die Rechtsprechung⁵ hält es jedoch für unzutreffend, daß der Aufwand, der dem Arbeitgeber durch die Sozialleistungen entsteht, nur deshalb durch Bildung einer Rückstellung gleichmäßig auf die gesamte Arbeitszeit des Arbeitnehmers verteilt werden darf, weil dieser Aufwand in den einzelnen Jahren der Betriebszugehörigkeit verschieden hoch ist, insbesondere im Verlauf der Betriebszugehörigkeit steigt². Denn den höheren Aufwendungen steht in der gleichen Periode durchaus auch eine höherwertigere Gegenleistung gegenüber. Der Wert der Arbeitsleistung, der sich im Arbeitsentgelt niederschlägt, hängt von zahlreichen Umständen ab, wobei die Vorbildung, die Erfahrung und das Alter des Arbeitnehmers eine wesentliche Rolle spielen. Die Arbeitsentgelte steigen in der Regel mit zunehmendem Alter an und zwar auch deshalb, weil die von dem Arbeitnehmer in der Vergangenheit gemachten Berufserfahrungen höher bewertet werden, als die Gefahr erhöhter Sozialleistungen, die mit zunehmendem Alter in der Regel größer werden⁶. Aus diesem Grund bleiben auch dann, wenn die

¹ vgl. etwa die bei Meilicke BB 1951, 845 (846) mitgeteilte Statistik

² Stapper S. 107

³ Meilicke BB 1951, 845 ff

⁴ vgl. OFH v. 22.06.1949 StuW 1949 Nr. 51 und V 2 b cc, S. 148 ff

⁵ BFH v. 25.09.1956 aaO, S. 334

⁶ BFH v. 25.09.1956 aaO; a.A. Waldner DB 1958, 115 und BB 1961, 400 (402); Gottschalk S. 90, wonach der BFH die für das Ansteigen des Lohnes in Wirklichkeit maßgebenden sozialen Gründe verkennt.

Gefahr, erhöhte Sozialleistungen erbringen zu müssen, größer wird, die Arbeitsverhältnisse in sich ausgewogen¹. Die von dem Arbeitgeber zu erbringenden Leistungen sind somit Aufwand des Jahres, in dem sie anfallen. Die Bildung einer Rückstellung würde eine unzulässige Vorverlegung eines künftigen Aufwands bedeuten².

(2) Eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus einem schwebenden Arbeitsverhältnis kommt nur selten in Betracht. Zu denken wäre hier insbesondere an die Beschäftigung eines Arbeitnehmers, der nicht mehr benötigt wird, der aber noch nicht gekündigt werden kann³. Ein Verlust ist auch dann anzunehmen, wenn der Unternehmer einen Arbeitnehmer in Zeiten eines Arbeitskraftmangels zu einem überdurchschnittlichen Gehalt eingestellt hat, nunmehr aber auf dem Arbeitsmarkt gleichwertige Arbeitskräfte zu wesentlich günstigeren Konditionen zu bekommen wären⁴.

(3) Rückstellungsfähigkeit von Ausbildungskosten

Die Berufsausbildung wird von einem Ausbildungsbetrieb auf Grund eines Vertrags mit dem Auszubildenden durchgeführt. Der Ausbildungsbetrieb verpflichtet sich hierbei, dem Auszubildenden eine jährlich steigende Vergütung zu zahlen, deren Höhe durch Tarifverträge geregelt wird, sowie ihn entsprechend dem Ausbildungsplan und dem Berufsbildungsgesetz auszubilden⁵.

Leistung und Gegenleistung sind bei schwebenden Ausbildungsverhältnissen in den meisten Fällen nicht ausgeglichen⁶. Für den Ausbildungsbetrieb entstehen hohe Kosten, während vom Auszubildenden entweder kein oder nur ein geringer Ertrag erwirtschaftet wird. Nach Beendigung

¹Knebel S. 90 ff; Weisensee aaO;

²BFH v. 25.09.1956 aaO; BFH v. 07.09.1954 aaO; BFH v. 19.07.1960 aaO; Rosenau BB 1972, 170;

³Falkenroth BB 1958, 37 und DB 1953, 1044; Heuer FR 1957, 393 (394); Eisenblätter NWB F 17, 239; Wöhe S. 411; Everding StuW 1959, 170 (174); Werninger S. 215; a. A. Gerlt S. 204/205; wonach die Risiken aus der Beschäftigung von Arbeitnehmern zu dem allgemeinen Unternehmerrisiko gehören und daher keine Verlustrückstellung gebildet werden darf; im Ergebnis ebenso Friederichs S. 88/89; Bieg S. 355;

⁴Falkenroth DB 1953, 1044; Littmann-Förger C Anm. 366; Werninger S. 215; Stapper S. 105; a. A. Gerlt S. 204/205; Friederichs S. 88/89; Bieg S. 355;

⁵Albach BB 1974, 1449 (1451); Brezing DB 1978, 1303, Geis BB 1978, 409;

⁶Albach aaO; Brezing aaO S. 1304; Thomas BB 1977, 85 (89);

des Ausbildungsverhältnisses kann der Arbeitgeber von dem Auszubildenden nicht den Abschluß eines Arbeitsvertrags erzwingen, so daß ungewiß ist, ob dem Unternehmer die Vorteile der Ausbildung auch wieder zugute kommen. Dem Ausbildungsbetrieb drohen daher durch den Abschluß des Ausbildungsvertrags Verluste aus schwebenden Geschäften, die durch eine Verlustrückstellung auszuweisen sind.¹ Daß der Ausbildungsbetrieb bei Abschluß des Vertrags den Verlust bewußt in Kauf genommen hat, hindert den Ausweis eines drohenden Verlusts nicht.²

Das FG Berlin³ ist demgegenüber der Auffassung, daß aus einem Lehrvertrag rückstellbare Verluste nicht schon dann drohen, wenn der Wert der auf den Verträgen beruhenden Verpflichtungen die kalkulatorischen Erträge aus der Tätigkeit der Lehrlinge übersteigt. Der Lehrherr übernehme seine Verpflichtungen nicht allein deshalb, um die von den Lehrlingen geschuldete Gegenleistung zu erhalten, sondern zugleich auch, um seine allgemeinen betrieblichen Belange⁴ zu fördern. Diese Vorteile seien neben den Gegenleistungen des Auszubildenden mit zu berücksichtigen.

Zwar kann dem nicht entgegengehalten werden, diese weiteren Vorteile seien deswegen bei der Prüfung der Ausgewogenheit des Vertrags nicht zu berücksichtigen, weil sie zu keinen aktivierbaren Wirtschaftsgütern führten.⁵ Denn die Aktivierbarkeit der Vorteile ist nicht zwingende Voraussetzung für die Annahme einer Gegenleistung, die im Rahmen der Ermittlung eines drohenden Verlusts zu berücksichtigen ist.⁶ In jedem Fall können jedoch nur bewertbare

¹Albach aaO; Brezing aaO und DB 1980, 896; Thomas aaO; Kammann DStR 1980, 405; Scheidle/Scheidle BB 1980, 719; Meilicke DB 1978, 2481; Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (268); Lempenau FR 1980, 182; Niemann InSt.FSt Heft 113, 1977, S. 47; einschränkender Streim Wpg 1979, 493; a. A. Risse BB 1976, 1549 f: Rückstellungen für künftige Leistung und für Betriebsaufwand seien unzulässig; BdF Schreiben v. 13.02.1979 StEK EStG § 5 Rückst. Nr. 68; OFD Düsseldorf VfG. v. 30.04.1980 FR 1980, 385; Söffing FR 1980, 183; Fischer DB 1980, 169; Geis BB 1978, 409; FG Berlin v. 22.10.1979 EFG 1980, 276

²Seite 123

³FG Berlin v. 22.10.1979 EFG 1980, 276; das Finanzamt hat gegen das Urteil Revision eingelegt (Az. des BFH I R 7/80)

⁴im Streitfall: Sicherstellung eines qualifizierten Arbeitskräftenachwuchses; Vermeidung einer Berufsausbildungsabgabe; Sicherung des dualen Ausbildungssystems

⁵so aber FG Münster v. 23.02.1979 EFG 1979, 327

⁶Kammann DStR 1980, 405; Lempenau FR 1980, 182 (183)

Vorteile erfaßt werden. Die Förderung der allgemeinen betrieblichen Belange stellt aber keinen meßbaren Vorteil dar.¹ Es gibt keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, wonach ein schwebendes Geschäft trotz unzureichender Gegenleistung dann ausgeglichen ist, wenn sein Abschluß den allgemeinen Belangen des Betriebs dient.² Dies können auch verlustbringende Geschäfte. Das gilt insbesondere beim Abschluß von Geschäften, bei denen der Kaufmann bewußt Verluste in Kauf nimmt. Denn daraus verspricht er sich in der Regel anderweitige Vorteile.³

Das FG Berlin zieht auch im übrigen die Saldierungsmöglichkeit der sich aus dem Abschluß des Ausbildungsvertrags ergebenden Vor- und Nachteile zu weit. Die Förderung der allgemeinen betrieblichen Belange sind nicht Gegenstand des schuldrechtlichen Synallagmas.⁴ Noch unerfüllte schwebende Anschaffungsgeschäfte werden im allgemeinen deshalb nicht bilanziert, weil grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, daß sich Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen und folglich für keinen Vertragspartner eine Vermögensmehrung oder -minderung eintritt. Wenn das Imparitätsprinzip eine bilanzielle Berücksichtigung des schwebenden Vertrags erfordert, kann dies nicht dazu führen, in die Saldierung andere Fakten einzubeziehen als solche, die bei einer Bruttobilanzierung des schwebenden Vertrags zu aktivieren bzw. zu passivieren wären.⁵ Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften können nur für den Teil der eigenen Verpflichtung gebildet werden, um den diese den Anspruch auf die Gegenleistung übersteigt. In die Saldierung können daher grundsätzlich nur die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag einbezogen werden. Potentielle Ansprüche gegen Dritte oder sonstige Vorteile ohne Gegenleistungscharakter dürfen bei der Saldierung nicht berücksichtigt werden.⁶ Dagegen verstößt das FG Berlin, weil es angenommene betriebliche Vorteile, die keine Rechte aus dem Ausbildungsvertrag darstellen, mit den Verpflichtungen des Ausbilders verrechnet.⁷

¹Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (268); Lempenau FR 1980, 182; wohl auch Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (722)

²Lempenau FR 1980, 182

³vgl. Seite 122

⁴Lempenau FR 1980, 182 (183)

⁵Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (720);

⁶Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (721); Lempenau FR 1980, 182 (183)

⁷Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (721); Kammann DStR 1980, 405

Vielfach wird aber die Bildung einer Verlustrückstellung mit der Begründung abgelehnt¹ bzw. eingeschränkt², daß die Betriebe durch die Chance, später mit den Ausgebildeten Arbeitsverträge schließen zu können, saldierungsfähige Vorteile erwerben. Der wirtschaftliche Wert der Ausbildung bestehe für den Betrieb in der Aussicht, den Ausgebildeten anschließend in ein Arbeitsverhältnis übernehmen zu können. Um diese Vorteile zu erlangen, trage er die Ausbildungskosten. Ausbildungsvertrag und sich anschließender späterer Arbeitsvertrag seien wirtschaftlich als ein Geschäft anzusehen. Deshalb sei bei der Beurteilung des Ausbildungsverhältnisses die Möglichkeit der Weiterbeschäftigung des Ausgebildeten mit zu berücksichtigen.³

Daß dadurch aber der unausgeglichene Ausbildungsvertrag ausgeglichen wird, leuchtet jedoch nicht ein. Denn bei einem normalen Arbeitsverhältnis gleichen sich nach der Rechtsprechung Leistung und Gegenleistung aus. Dann kam es aber aus einem Arbeitsverhältnis, das sich an einem Ausbildungsvertrag zeitlich anschließt, auch kein Vorteil ergeben, der geeignet wäre, einen Verlust aus dem vorangegangenen Ausbildungsverhältnis auszugleichen.⁴

Die Chance auf spätere Vertragsabschlüsse kann aber auch nicht bei der Prüfung der Ausgewogenheit des Ausbildungsvertrags mitberücksichtigt werden, da sie keine Rechte und Pflichten aus bestehenden Vertragsverhältnissen darstellen.^{5 6} Die Möglichkeit, auf Grund in Zukunft zu schließender Verträge Einnahmen zu erzielen, darf nicht

¹OFD Düsseldorf Vfg. v. 30.04.1980 FR 1980, 385; Fischer DB 1980, 169 (170); Geis BB 1978, 409

²Streim Wpg 1979, 493 u. FR 1980, 184 (186) erkennt die Zulässigkeit einer Verlustrückstellung grundsätzlich an. Es soll jedoch nur der Betrag passiviert werden dürfen, der sich voraussichtlich in einem späteren Arbeitsverhältnis nicht amortisiert, weil der Auszubildende unmittelbar nach Ablauf des Ausbildungsverhältnisses oder noch vor Erreichen des Amortisationszeitpunkts aus dem Unternehmen ausscheidet

³Selbst für den Fall, daß ein Unternehmer mehr Lehrlinge ausbildet, als er für den eigenen Betrieb benötigt, verneint Fischer (DB 1980, 169, 170) einen Verlust, da der Unternehmer den Vorteil habe, sich die besten Ausgebildeten aussuchen zu können. Das ist nicht mit dem Prinzip der Einzelbewertung vereinbar, da man die Ausbildungskosten für die Schlechteren nicht als zusätzliche Ausbildungskosten für die Besseren ansehen kann (Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (268)).

⁴Söffing FR 1980, 183 (184)

⁵Niemann Inst. FSt. 113/1977, S. 48; Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (721); Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (268);
a. A. Fischer DB 1980, 169 (170), wonach der gleichwertige Vorteil eines gut ausgebildeten Nachwuchspotentials im Laufe der Ausbildung

bilanziert werden und führt, wie der BFH im Urteil vom 16.09.1970¹ entschieden hat, zu keiner Reduzierung bezüglich des Ausweises der bestehenden Verpflichtung².

Im übrigen kann man nicht sagen, daß es faktisch immer zum Abschluß eines Arbeitsvertrags kommt. Das auszubildende Unternehmen hat keinen Anspruch auf Abschluß eines Arbeitsvertrags. Es ist zum Zeitpunkt des Abschlusses eines Ausbildungsvertrags nicht mit Sicherheit bekannt, wie lange der betreffende Auszubildende dem Betrieb angehören wird. Er kann das Ausbildungsverhältnis vorzeitig beenden, unmittelbar nach erfolgreichem Abschluß der Ausbildung oder nach einer kurzen Weiterbeschäftigung den Betrieb verlassen.³ Wenn § 5 BBiG bestimmt, daß jede Vereinbarung im Ausbildungsvertrag, die den Auszubildenden über die Ausbildungszeit hinaus an den Ausbildungsbetrieb bindet, nichtig ist,⁴ so kann an dieser eindeutigen Wertung des Gesetzgebers bei der Bestimmung einer Bewertungseinheit nicht vorbeigegangen werden.⁵ Damit würde eine Berücksichtigung der Chance auf Abschluß eines Arbeitsvertrags bei der Prüfung der Ausgewogenheit eines Ausbildungsvertrags gegen den Grundsatz der Einzelbewertung verstoßen.⁶

Geis⁷ und Fischer⁸ lehnen die Bildung einer Verlustrückstellung ab, da sich die Leistung des Auszubildenden nicht messen lasse. Die dem Auszubildenden nach § 9 BBiG obliegenden Haupt- und Nebenpflichten seien nicht in Geld bewertbar, so daß sich ein Nachweis eines drohenden Verlustes aus einem Ausbildungsverhältnis nicht führen lasse. Die

⁵entstehe und daher dem Ausbildungsvertrag als Ertrag zuzurechnen sei. Dieser Vorteil konkretisiert sich aber erst, wenn das Unternehmen mit dem Ausgebildeten einen Arbeitsvertrag abschließt. Vorher hat der Unternehmer nichts weiter als eine Chance (so auch Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (268)).

⁶Sie sind auch mangels selbständiger Bewertbarkeit und Greifbarkeit nicht als Wirtschaftsgüter zu aktivieren (Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (721))

¹BStBl 1971 II, 85

²FG Berlin v. 22.10.1979 EFG 1980, 276 (277); Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (721); vgl. auch S. 163

³Streim Wpg 1979, 493 (500); Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (268)

⁴es sei denn, daß die Vereinbarung in den letzten drei Monaten vor Beendigung der Ausbildung abgeschlossen wurde

⁵Scheidle/Scheidle BB 1980, 719 (721)

⁶Mayer-Wegelin DStZ 1980, 265 (268)

⁷BB 1978, 409

⁸DB 1980, 169

Leistung eines Auszubildenden läßt sich aber sehr wohl bewerten. So hat die von der Bundesregierung eingesetzte Sachverständigenkommission "Kosten und Finanzierung der beruflichen Bildung" (sog. Edding-Kommission) die von den Auszubildenden im Betrieb erzielten Erträge wie folgt ermittelt:¹

in IHK-Betrieben mit mehr als 1000 Beschäftigten	2.220 DM
in IHK-Betrieben mit bis zu 1000 Beschäftigten	2.583 DM
in Handwerksbetrieben	2.659 DM

Wenn auch der Wert der vom Auszubildenden zu erbringenden Leistung nur mit Schwierigkeiten ermittelt werden kann, so berechtigt dies nicht, von ihrer Bewertung völlig abzusehen. Sie ist vielmehr notfalls zu schätzen. Die zu erwartenden, verwertbaren Leistungen des Auszubildenden sind in der Regel mit dem Betrag zu bewerten, der bei einer anderweitigen Beschaffung der Leistung aufgewandt werden müßte.² Übersteigt dieser Ertrag die verhältnismäßig einfach zu ermittelten Ausbildungskosten³, so hat der Unternehmer in Höhe des Differenzbetrages eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die während der Dauer des Ausbildungsverhältnisses entsprechend dem tatsächlichen Anfall der Kosten aufzulösen ist.⁴ Der Ausweis der gesamten Ausbildungskosten ohne Berücksichtigung der vom Auszubildenden erwirtschafteten Erträge, wie er vielfach in pauschalierender Weise in der Literatur verlangt wird, kann nicht vorgenommen werden. Auch bei der Bewertung des schwebenden Ausbildungsvertrags müssen die einzelnen Rechte und Verbindlichkeiten aus dem Vertrag nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen bewertet werden. Auf eine individuelle Bewertung der Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Ausbildungsverhältnis kann nicht verzichtet werden. Hierbei kann sich durchaus ergeben, daß keineswegs immer der Ausbildungsvertrag für den Unternehmer verlustbringend ist.⁵

¹BT-Drucksache 7/1811; Brezing DB 1978, 1303 und DB 1980, 896

²Lempenau FR 1980, 182; a. A. Fischer DB 1980, 169

³Lehrlingsvergütung, Personal- und Sachaufwand des Unternehmers

⁴Albach BB 1974, 1449 (1451)

⁵Nach den Ergebnissen der Edding-Kommission gibt es vier Ausbildungsgänge, nämlich Musikalienhändler, Buchhändler, Kaufmannsgehilfe im Hotel- und Gaststättengewerbe und Tiefdrucker, bei denen die vom Auszubildenden erwirtschafteten Erträge die Ausbildungskosten übersteigen.

bb) Dienstverträge: Die Verpflichtung des Geschäftsherrn nach
§ 89 b HGB

(1) Der Handelsvertreter kann gemäß § 89 b HGB von dem Unternehmer nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen angemessenen Ausgleich verlangen, wenn und soweit

1. der Unternehmer aus der Geschäftsverbindung mit neuen Kunden, die der Handelsvertreter geworben hat, auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile hat,
2. der Handelsvertreter infolge der Beendigung des Vertragsverhältnisses Provisionsansprüche verliert, die er bei Fortsetzung des Vertragsverhältnisses aus bereits abgeschlossenen oder künftig zustande kommenden Geschäften mit den von ihm geworbenen Kunden hätte und
3. die Ausgleichszahlung der Billigkeit entspricht.

(2) Ist das Vertragsverhältnis mit dem Handelsvertreter beendet, liegen die Voraussetzungen des § 89 b HGB vor und ist mit der Geltendmachung des Ausgleichsanspruchs durch den Handelsvertreter ernstlich zu rechnen, so hat der Geschäftsherr diese Verpflichtung zur Ausgleichszahlung zu passivieren.¹

(3) Sehr umstritten ist, ob der Unternehmer vor Beendigung des Vertragsverhältnisses mit dem Handelsvertreter für die Verpflichtung zur Zahlung eines Ausgleichs eine Rückstellung bilden darf.

¹Littmann-Förger C Anm. 11; rh. FR 1955, 376; Schröder BB 1954, 763; Früchtnicht Wpg 1955, 183; Voss VersR 1955, 134; Theis DB 1955, 248 (250); Schlegelberger HGB § 89 b Anm. 1 d;

1. Der BFH hatte in seinen Urteilen vom 04.02.1958¹, 21.04.1959² und 01.03.1960³ die Bildung einer derartigen Rückstellung vor Beendigung des Vertragsverhältnisses abgelehnt⁴. Der BFH hat dies im wesentlichen wie folgt begründet:

a) Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters und damit auch die entsprechende Verpflichtung des Geschäftsherrn entstehe zivilrechtlich erst bei Beendigung des Vertragsverhältnisses. Der künftige Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters sei an so viele Bedingungen geknüpft, daß er vor Lösung des Vertragsverhältnisses nicht ausreichend konkretisiert sei, um eine gegenwärtige Last für das Unternehmen darzustellen. Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 89 b HGB könne einigermaßen zuverlässig erst im Zeitpunkt der Auflösung des Vertragsverhältnisses festgestellt werden. Das gleiche gelte auch für die Höhe der Verpflichtung. Vor Beendigung des Vertragsverhältnisses stehe also noch gar nicht fest, ob und in welcher Höhe überhaupt eine Ausgleichsverpflichtung entstehen werde⁵.

b) Der Ausgleichsanspruch entstehe grundsätzlich nur, wenn bei Beendigung des Vertrags der Geschäftsherr aus den vom Vertreter geschaffenen Geschäftsverbindungen noch Vorteile zu erwarten habe. Die Höhe des Anspruchs hänge von der Höhe des zu erwartenden Vorteils ab. Der Ausgleichsanspruch habe zwar seine Grundlage in der Tätigkeit des Handelsvertreters während der Vertragszeit⁶, aber die laufende Tätigkeit des Handelsvertreters sei mit der vertraglich vereinbarten Provision abgegolten. Wenn bei Beendigung des Vertragsverhältnisses aus der Tätigkeit des Handelsvertreters für die Zukunft kein Vorteil für den Geschäftsherrn mehr zu erwarten sei, so habe der Handelsvertreter auch keinen Ausgleichsanspruch.

¹BFH BStBl 1958 III, 110

²BFH StRK § 5 EStG R 190

³BFH BStBl 1960 III, 208

⁴ebenso FG Hannover v. 21.06.1956 EFG 1956, 336; FG Münster v. 29.11.57 EFG 1958, 87; Topp BB 1954, 830; Theis DB 1957, 669 und 1083 und DB 1955, 248 (249); Schröder BB 1954, 763; Voß VersR 1955, 184; Bechmann DB 1954, 94; Hoffmann FR 1958, 282 und FR 1960, 43; Schreiber FR 1955, 376; Aemeely FR 1961, 25; Littmann Inf. 1955, 4; Inf. 1958, 214 und BB 1959, 446 und §§ 4, 5 Anm. 283; wohl auch Frieseke DB 1962, 8;

⁵BFH v. 04.2.1958 BStBl 1958 III, 110; FG Hannover v. 21.06.1956 EFG 1956, 336; FG Münster v. 29.11.1957 EFG 1958, 87; Littmann-Förger C Anm. 11; Theis DB 1955, 249; Topp BB 1954, 830 (831)

⁶BFH v. 04.02.1958 BStBl 1958 III, 110 (112); BFH v. 21.04.1959 StRK § 5 EStG R 190; BFH v. 01.03.1960 BStBl 1960 III, 208

Müsse der Geschäftsherr also eine Ausgleichszahlung leisten, so würden damit die Gewinnaussichten der Zukunft abgegolten¹. Die Ausgleichszahlung stelle keine Nachzahlung auf die während der Vertragszeit verdienten Provisionen dar². Die Ausgleichszahlungen stünden also in einem unmittelbaren Zusammenhang mit künftigen Geschäften des Geschäftsherrn. Eine vorherige Rückstellungsbildung würde deshalb zu einer unrichtigen Abgrenzung des Periodengewinns führen, weil dann die Gegenwart mit Aufwand belastet würde, der mit Erfolgen der Zukunft in Verbindung stehe³.

c) Die Gewinnaussichten des Geschäftsherrn, die aus der Tätigkeit des Handelsvertreters herrührten, stellten Wirtschaftsgüter dar. Wollte man die Ausgleichsverpflichtung passivieren, so müßte der künftige Vorteil in gleicher Höhe aktiviert werden, so daß sich der Vorgang auf den Gewinn nicht auswirke⁴.

d) Für schwebende Geschäfte gelte die Vermutung, daß die noch in der Zukunft liegenden Leistungen beider Parteien sich ausgleichen. Eine Rückstellung könne aber allein wegen der Inkongruenz der beiderseitigen Leistungen gebildet werden⁵. Der Handelsvertretervertrag sei ein schwebender Dauervertrag, in dem sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen würden, weshalb für künftige mögliche Ausgleichszahlungen keine Rückstellung gebildet werden dürfe⁶.

¹ BFH v. 04.02.1958 BStBl 1958 III, 110 (112); FG Hannover v. 21.6.56 EFG 1956, 336 (337); OFD Bremen Vfg. v. 22.01.1955 DB 1955, 155; Theis DB 1957, 1083 (1084);

² BFH v. 01.03.1960 BStBl 1960 III, 208; BFH v. 04.02.1958 BStBl 1958 III, 110 (112); BFH v. 21.04.1959 StRK § 5 EStG R 190; OFD Bremen Vfg. v. 22.01.1955 DB 1955, 155; Topp BB 1954, 830;

³ BFH v. 01.03.1960 BStBl 1960 III, 208; BFH v. 21.04.1959 StRK § 5 EStG R 190; BFH v. 13.05.1958 BStBl 1958 III, 331;

⁴ BFH v. 04.02.1958 BStBl 1958 III, 110; BFH v. 01.04.1959 StRK § 5 EStG R 190; BFH v. 01.03.1960 BStBl 1960 III, 208; Hoffmann FR 1960, 43/44; Hartz DB 1958, 408; Deon S. 22-24; vgl. auch Holling BB 1957, 434 (435); FG Münster v. 29.11.1957 EFG 1958, 87; OFD Bremen Vfg. v. 22.01.1955 DB 1955, 155; Heuer FR 1956, 485; a.A. FG München v. 20.05.1969 EFG 1969, 485; Buchwald FR 1958, 283; Risse BB 1958, 337 (338) und BB 1957, 669; Klempt Anm. zu BFH v. 26.05.1971 StRK § 5 EStG Rückst. R 29; Kormann DB 1966, 1777; Muscheid Wpg 1959, 658 (660); Mellerowicz BB 1959, 150 (153); Waldner DB 1958, 749 (750) und BB 1961, 400 (403); Fervers FR 1960, 44; Luik StBp 1966, 275 (276); Ameely FR 1961, 25/26; Littmann §§ 4, 5 Anm. 565; FG Baden-Württemberg v. 22.05.1969 EFG 1969, 405, wonach die künftigen Vorteile Bestandteile des Geschäfts- und Firmenwerts sind und ihre Aktivierung gegen § 153 III AktG, § 5 II EStG verstößt; so jetzt auch BFH v. 31.10.1974 BStBl 1975 II, 85 für das Bewertungsrecht; vgl. auch BFH v. 03.05.1967 BStBl 1967 III, 464;

2. Diese Rechtsprechung hatte in der Literatur erheblichen Widerspruch gefunden¹. Buchwald² warf dem BFH vor, er übersehe, daß der Unternehmer durch die Zahlung des Ausgleichs nicht das geringste erwerbe, sondern nur nachträglich für etwas zahle, was er längst habe, nämlich den Vorteil aus den vom Handelsvertreter angeknüpften Geschäftsbeziehungen. Brodowski³ hält den Ausgleich für nichts weiter als eine nachträglich zu zahlende Provision, die aber als Anwartschaft schon während der Arbeitsjahre des Handelsvertreters verdient werden. Auch für Mellerowicz⁴ ist die Verpflichtung zur Zahlung des Ausgleichs eine in der Zukunft liegenden Verbindlichkeit, für die der Handelsvertreter bereits seine Gegenleistung erbracht hat. Nach Risse⁵ stellen die laufenden Provisionen nicht die volle Vergütung für die Tätigkeit des Handelsvertreters dar. Die laufende Schaffung von "goodwill" durch den Handelsvertreter werde durch sie nicht abgegolten. Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses zahle der Unternehmer an den Handelsvertreter einen Betrag, der den Gegenwert für diese Leistung darstelle, welcher dem Unternehmer verbleibe. Diese Verpflichtung sei bilanzmäßig schon

a.A. auch Theis FR 1958, 283; Mellerowicz BB 1959, 150 (1953); Risse BB 1958, 337 (338) und BB 1958, 1089 (1090), da es sich um kein konkret faßbares Gut, sondern nur um eine vage Vorteilschance handelt.

a.A. auch Vogel StKongr.Rep. 1963, 117 (123), FG Baden-Württemberg v. 22.05.1969 EFG 1969, 405, wonach eine Aktivierung gegen den Grundsatz verstoßen würde, daß nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

a.A. auch Waldner DB 1958, 749 (750); Heißmann DStZ A 1966, 345; wonach es sich um eine Aktivierung von Vertriebskosten handeln würde, was nach § 153 II AktG unzulässig sei.

⁵Niedersächs. FG Hannover v. 21.06.1956 EFG 1956, 336;

⁶BFH v. 04.02.1958 BStBl 1958 III, 110; BFH v. 01.03.1960 BStBl 1960 III, 208 (209); FG Münster v. 29.11.1957 EFG 1958, 87 (88); OFD Bremen Vfg. v. 22.01.1955 DB 1955, 155; Theis DB 1957, 1084; Littmann-Förger C Anm. 11

¹Muscheid Wpg 1959, 658; Risse BB 1957, 669 und 920; BB 1958, 337 und 1089; BB 1956, 311 und 1135; DB 1956, 311; DB 1955, 461; DB 1958, 408; Waldner DB 1958, 113 und 749; Theis FR 1958, 283; Mellerowicz BB 1959, 150; Rhein VersW 1954, 152; Hartz DB 1958, 408; Holling BB 1957, 535; Winterberg DB 1957, 1139; Gottschalk S. 85 ff; Fervers FR 1960, 44; Fruchtnicht Wpg 1955, 183 und Wpg 1967, 235; Peter NWB F 17 a, 61; Mutze StBp 1961, 144; Vogel StKongrRep 1963, 123; DB 1966, 909; Neuburger/Gaa Beilage 10 zu BB Heft 31/1968; Bähr/Munkert Wpg 1970, 469; auch FG München v. 20.05.1969 EFG 1969, 485; FG Münster v. 17.07.1969 EFG 1969, 486;

²Buchwald FR 1958, 283; ebenso FG Münster v. 17.07.1969 EFG 1969, 486; Fervers FR 1960, 44; Neuburger/Gaa Beilage 10 zu BB 1968 Heft 10, S.4;

³Brodowski FR 1970, 349; ebenso Muscheid Wpg 1959, 658 (661);

⁴Mellerowicz BB 1959, 150 (153/154)

⁵Risse BB 1957, 669; auch BGH v. 13.05.1957 BB 1957, 527;

während der Vertragsdauer zu berücksichtigen, da die Grundlage dieses Ausgleichs die Tätigkeit des Handelsvertreters während des Bestehens des Vertragsverhältnisses sei und die Ausgleichspflichtung mit der Dauer der Tätigkeit des Handelsvertreters wachse¹.

3. Auch der BGH hatte im Urteil vom 11.07.1966² entschieden, daß handelsrechtlich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters bereits vor dessen Ausscheiden eine Rückstellung gebildet werden darf. Der BGH ist allerdings nur auf die Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung eingegangen, ohne zur Frage des Passivierungszwangs Stellung zu nehmen. Der BGH begründet seine Auffassung damit, daß der Anspruch auf den Ausgleich derjenigen Wertsteigerung des Unternehmens gerichtet sei, die der Handelsvertreter durch die Anbahnung von Geschäftsverbindungen bewirkt habe, und die über das Bestehen seines Vertragsverhältnisses zum Unternehmen hinaus andauere. Der Grund hierfür liege darin, daß die vom Handelsvertreter geschaffenen Kundenbeziehungen den "goodwill" des Unternehmens erhöhten. Wenn auch der Ausgleich erst nach Beendigung des Handelsvertreterverhältnisses verlangt werden könne, so habe er doch seinen Grund in der während der Dauer des Vertragsverhältnisses geschaffenen Kundenbeziehungen. Der Tatbestand, aus dem der Ausgleichsanspruch fließe, werde bereits vor Beendigung des Vertragsverhältnisses geschaffen. Das verpflichtete Unternehmen müsse mit diesem Anspruch rechnen und könne hierfür schon vor Beendigung des Vertragsverhältnisses eine Rückstellung bilden.

4. Im Anschluß an dieses Urteil des BGH ist im Schrifttum die Auffassung vertreten worden, daß angesichts der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die BFH-Urteile überholt seien und daß nunmehr auch steuerlich eine Rückstellung für die Ausgleichspflichtung des Unternehmers bereits vor Beendigung des Vertragsverhältnisses anerkannt werden müsse³.

¹Risse BB 1957, 669 und 920; Winterberg DB 1957, 1139

²BGH v. 11.07.1966 NJW 1966, 2055; ebenso im Anschluß an das Urteil des BGH FG München v. 20.05.1969 EFG 1969, 485; FG Baden-Württemberg v. 22.05.1969 EFG 1969, 405; FG Münster v. 17.07.1969 EFG 1969, 486;

³FG München v. 20.05.1969 EFG 1969, 485 (486); FG Münster v. 17.07.69 EFG 1969, 486; Labus BB 1966, 916; Früchticht Wpg 1967, 235 und Wpg 1968, 207 (208); Heitmann BB 1966, 1305 (1306); Heissmann DStZ A 1966 345 und DB 1967, 395; Luik StBp 1966, 275 (276); Risse/Neuburger BB 1966, 1445; Oswald Wpg 1969, 372; Gassner DB 1968, 1645; Albach StbJb 1967/68, 326;

Demgegenüber hielt die Finanzverwaltung an der Rechtsprechung des BFH fest¹. In seinen Urteilen vom 24.06.1969², 26.05.1971³ und 28.04.1971⁴ bestätigte der BFH jedoch seine frühere Rechtsprechung und lehnte nach wie vor die Bildung einer Rückstellung vor Beendigung des Vertragsverhältnisses ab⁵.

5. Stellungnahme

a) Für die Verpflichtung zur Zahlung eines Ausgleichs kann keine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Denn diese will nur den Betrag erfassen, um den die Verpflichtung des Unternehmens aus dem schwebenden Geschäft seinen Anspruch übersteigt⁶. Die Ausgleichszahlung soll wirtschaftliche Vorteile abgelden, die dem Unternehmer aus der Tätigkeit des Handelsvertreters für die Zeit nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erwachsen. Der Anspruch des Handelsvertreters auf Zahlung eines Ausgleichs setzt also gleich hohe zukünftige Vorteile des Unternehmers voraus, so daß das Vertragsverhältnis bis zu seiner Beendigung als ausgeglichen angesehen werden muß⁷.

b) Die nach § 89 b HGB bestehende Anwartschaft des Handelsvertreters kann nicht als eine von dem schwebenden Handelsvertretervertrag getrennte zusätzliche Belastung anerkannt werden⁸. Es geht nicht an, einen einzelnen Aufwandsposten aus dem insgesamt ausgeglichenen Handelsvertretervertrag auszusondern und ihn isoliert auszuweisen.

¹Bescheid des BdF v. 03.01.1967,* 153; Erlaß des FinMin NRW v. 28.02.1967 Inf. 1967, 180; Erlaß des FinMin Baden-Württemberg v. 28.02.1967 StBp 1967, 186;

*BB 1967

²BStBl 1969 II, 581;

³BStBl 1971 II, 704;

⁴BStBl 1971 II, 601;

⁵gegen diese Rechtsprechung: FG München v. 20.05.1969 EFG 1969, 485; FG Baden-Württemberg v. 22.05.1969 EFG 1969, 405; v. 29.07.1968 EFG 1968, 575; v. 25.09.1970 EFG 1971, 62; FG Münster v. 17.07.1969 EFG 1969, 486; Brodowski FR 1970, 347; Risse/Albach BB 1970, 27; Bähr/Munkert Wpg 1970, 469; Früchtnicht Wpg 1972, 11/12 und Wpg 1976, 656; Schlegelberger HGB § 89 b Anm. 1 d; Oswald BB 1978, 1501; Labus BB 1971, 1352 und BB 1969, 1029; Klempt StRK-Anm. EStG § 5 Rückst. R29; Ganßmüller StRK-Anm. EStG § 5 Rückst. R3; Slomma BB 1978, 492 und StBp 1978, 136; Brezing StbJb 1977/78, 377; Hintzen/Hintzen DB 1978, 2037 und 2087; Kammann StuW 1978, 125; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 61;

⁶BFH v. 24.06.1969 BStBl 1969 II, 581 (583)

⁷BFH v. 24.06.1969 aaO; rh FR 1955, 376; Littmann-Förger C Anm. 11

⁸rh FR 1955, 376

Eine Passivierung käme allerdings in Betracht, wenn die Ausgleichszahlung ein zusätzliches Entgelt, d.h. eine nachbezahlte Provision, für die Tätigkeit des Handelsvertreters während der Vertragszeit darstellen würde¹. Denn dann hätte der Handelsvertreter bereits vorgeleistet, wofür ihm noch nicht das volle Entgelt zugeflossen wäre. Die rechtlich zwar erst mit Vertragsbeendigung entstehende Verpflichtung zur Ausgleichszahlung wäre aber dann wirtschaftlich bereits in der Vertragszeit verursacht. Die Rechtsprechung hat auch eine Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten durch Bildung einer Rückstellung zugelassen, die rechtlich erst nach dem Bilanzstichtag entstehen werden, wirtschaftlich aber bereits vorher verursacht sind, wenn die Verpflichtung genügend konkretisiert ist, so daß der Unternehmer ernstlich mit ihrer Entstehung rechnen muß². Denn damit läge bereits wirtschaftlich eine Vermögensminderung vor. Betrachtet man sich aber die Voraussetzungen des § 89b HGB, so zeigt sich, daß das Schwergewicht der Voraussetzungen des Ausgleichsanspruchs nicht in der vor Beendigung des Vertragsverhältnisses liegenden Werbung neuer Kunden, sondern darin liegt, daß das Vertreterverhältnis beendet wird, der Unternehmer auch nachher noch erhebliche Vorteile hat und der Handelsvertreter Ansprüche auf Provision verliert³. Ausgleichszahlungen des Unternehmers sind daher Vergütungen für erhebliche Zukunftsvorteile, die dem Unternehmer aus dem vom Handelsvertreter geworbenen Kundenkreis erwachsen. Der Vorteil entsteht aber erst frühestens mit dem Ausscheiden des Handelsvertreters aus den Diensten des Unternehmers⁴.

Ebenso wie der Provisionsanspruch ist der Ausgleichsanspruch kein tätigkeitsbezogener, sondern ein vom Erfolg abhängiger Anspruch. Er entsteht noch nicht allein mit der Werbung neuer Kunden, sondern nur, wenn dem Unternehmer aus der Tätigkeit des Handelsvertreters, also aus den vom Handelsvertreter angebahnten Geschäftsbeziehungen,

¹ so Bähr/Munkert Wpg 1970, 469 (470/471); BGH v. 13.05.1957 DB 1957, 528; FG Münster v. 17.07.1969 EFG 1969, 486 (487); FG München v. 20.05.1969 EFG 1969, 485 (486); Waldner DB 1958, 749 (750);

² BFH v. 24.06.1969 BStBl 1969 BStBl 1969 II, 581 (582) mwN; BFH v. 24.04.1968 BStBl 1968 II, 544;

³ BFH v. 24.06.1969 aaO; BFH v. 26.03.1969 BStBl 1969 II, 485 (486)

⁴ BFH v. 28.04.1971 BStBl 1971 II, 601 (602); BFH v. 21.04.1959 StRK EStG § 5 R 190

auch nach Vertragsbeendigung Vorteile verbleiben¹. Die Provisionsverbindlichkeit des Geschäftsherrn ist noch nicht mit der Vermittlung des Geschäfts, sondern erst bei Eintritt des Erfolgs, nämlich der Ausführung des vermittelten Geschäfts zu passivieren, obwohl der Unternehmer bereits mit der künftigen Inanspruchnahme rechnen muß. Auch die Ausgleichsverpflichtung kann deshalb erst mit der Vertragsbeendigung passiviert werden. Sie kann also nicht dem Wirtschaftsjahr der Kundenwerbung zugerechnet werden. Der Ausgleichsanspruch ist zwar auf die Tätigkeit des Handelsvertreters während des Vertragsverhältnisses zurückzuführen, so daß insoweit eine Verbindung mit den Geschäftsjahren vorhanden ist, in denen das Handelsvertreterverhältnis bestand. Diese Verbindung ist aber nur eine mittelbare, denn die Tätigkeit des Handelsvertreters reicht nicht aus, um den Ausgleichsanspruch zu begründen. Entscheidend ist vielmehr, daß der Erfolg dieser Tätigkeit dem Unternehmer auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses zugute kommt².

Einer Berücksichtigung des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters vor Beendigung des Vertragsverhältnisses steht im übrigen auch entgegen, daß dieser Anspruch noch so vage, seine Entstehung mit so vielen Unsicherheiten verbunden ist, daß er noch nicht als betriebliche Last für das Unternehmen anzusehen ist. Vor Vertragsbeendigung ist noch völlig ungewiß, ob und in welchem Umfang die Voraussetzungen des § 89 b HGB eintreten werden. Erst nach Vertragsbeendigung kann das Vorliegen des Verpflichtungsgrunds einigermaßen zuverlässig beurteilt werden³. Vor Beendigung des Vertragsverhältnisses steht noch nicht fest, ob und in welcher Höhe der Ausgleichsanspruch einmal entsteht. Dies gilt auch nach der Neufassung des § 89 b III HGB durch Gesetz vom 13.05.1976 (BGBl 1976 I, 1197)⁴. So kann der

¹BFH v. 26.05.1971 BStBl 1971 II, 704 (706); BFH v. 28.04.1971 aaO; BFH v. 24.06.1969 aaO;

²BFH v. 26.05.1971 aaO; a.A. Klempt StRK-Anm. EStG § 5 Rückst. R 29;

³BFH v. 28.04.1971 aaO; BFH v. 26.03.1969 aaO; Theis DB 1955, 249; a.A. Neuburger/Gaa aaO; Bähr/Munkert aaO; Schlegelberger aaO; wonach die mangelnde Konkretisierbarkeit sich nicht auf die Zulässigkeit der Rückstellung sondern allenfalls auf ihre Höhe auswirkt.

⁴a.A. Slomma BB 1978, 492 (496); Maassen DB 1978, 2042; Küstner BB 1976, 630; Früchtnicht Wpg 1976, 656; Brezing StbJb 1977/78, 377; Hintzen/Hintzen DB 1978, 2037 (2040); Kammann StuW 1978, 125;

Handelsvertreter von sich aus kündigen oder die geworbenen Kunden können vor Auflösung des Vertrags wieder die Geschäftsbeziehung beenden.

Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters darf auch nicht in Anlehnung an die Gedankengänge der dynamischen Bilanzlehre als Rückstellung für entstandenen Aufwand, der später zu Ausgaben führt, passiviert werden. Denn eine derartige Rückstellung für künftige Ausgaben ist handelsrechtlich unzulässig. Im übrigen wäre der Aufwand vor Beendigung des Vertragsverhältnisses nicht wirtschaftlich verursacht.¹

Wenn es damit durch die Passivierung der Ausgleichsverpflichtung im Jahre der Beendigung des Vertragsverhältnisses zu einer doppelten Belastung des Unternehmens kommt, weil auch an den neuen Handelsvertreter Provisionen für Geschäfte mit den vom alten Handelsvertreter geworbenen Kunden zu zahlen sind,² so ist dies eine Folge der gesetzlichen Vorschriften.³

b) Sachleistungsverträge

aa) Miet- und Pachtverträge

Auch Miet- und Pachtverträge sind typische schwebende Geschäfte, deren vereinbarte, aber noch nicht zu erfüllende Leistungen und Gegenleistungen nicht zu bilanzieren sind, weil in der Regel davon auszugehen ist, daß sich insoweit die sich für die Vertragspartner ergebenden Rechte und Pflichten gegenseitig ausgleichen.⁴

(1) Zu berücksichtigende drohende Verluste aus schwebenden Geschäften entstehen für den Mieter oder Pächter insbesondere dann, wenn das überlassene Wirtschaftsgut nicht oder nur noch in wesentlich geringerem Umfang genutzt werden kann, als es bei Abschluß des Vertrages vorgesehen war. In diesem Fall übersteigt das Leistungs-

¹BFH v. 24.06.1969 BStBl 1969 II, 581 (583)

²a. A. FG Münster v. 20.05.1969 EFG 1969, 485; FG Baden-Württemberg v. 25.09.1970 EFG 1971, 62 (63);

³BFH v. 28.04.1971 BStBl 1971 II, 601 (602)

⁴BFH v. 29.07.1976 BFHE 119, 564 (568); BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; BFH v. 17.07.1974 BStBl 1974 II, 684 (685); BFH v. 01.03.1960 StRK § 5 EStG R 223; BFH v. 04.03.1958 StRK § 5 EStG R 175; RFH v. 27.03.1928 RFHE 23, 196 (200); Stapper S. 112; Littmann §§ 4, 5 Anm. 217; Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 47; Mellerowicz § 149 Anm. 70; BFH v. 25.09.1956 BStBl 1956 III, 333

entgelt den Nutzungswert. In Höhe des Differenzbetrags ist ein drohender Verlust auszuweisen.¹

(2) Ein drohender Verlust entsteht ferner durch Veränderung der Wiederbeschaffungskosten für das überlassene Wirtschaftsgut. Sinken die Wiederbeschaffungskosten, entsteht für den Mieter bzw. Pächter ein drohender Verlust, da er die ihm überlassene Nutzung billiger bekommen könnte, als im Vertrag vereinbart wurde, an den er jetzt gebunden ist.² Steigt der Miet- oder Pachtzins für vergleichbare Objekte und kann dieser Preis nicht dem Vertragspartner weitergegeben werden, so übersteigt der Nutzungswert des überlassenen Wirtschaftsguts das dafür gezahlte Entgelt. Der Vermieter bzw. Verpächter hat dann einen für ihn ungünstigen Vertrag geschlossen. Gleichwohl kann dieser "Verlust" nicht ausgewiesen werden. Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften soll lediglich einen künftig sich realisierenden Verlust vorzeitig ausweisen. Sie kann also nur für den Betrag gebildet werden, der auch tatsächlich bei Eintritt des Verlusts passiviert werden müßte. Entgehende Einnahmen sind aber nicht zu passivieren. Ein Verlust ist erst dann auszuweisen, wenn die Einnahmen die Kosten nicht mehr decken.³

(3) Ein drohender Verlust entsteht noch nicht, wenn beim Vermieter bzw. Verpächter zukünftig Instandhaltungsaufwendungen anfallen werden. Eine Rückstellung hierfür kommt nicht unter dem Gesichtspunkt einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Betracht.⁴ Denn die Verpflichtung zur Erhaltung der vermieteten

¹Falkenroth BB 1958, 37; Heuer FR 1957, 393; Wöhe S. 411; Gerlt S. 183; Littmann FR 1966, 227 (229); Littmann-Förger C Anm. 365; Adler-Düring-Schmaltz § 149 Anm. 47

²Falkenroth BB 1958, 37; Heuer FR 1957, 393 f; Stapper S. 113; Werninger S. 215; Gerlt S. 182; Littmann-Förger C Anm. 366; a. A. Friederich S. 83

³Friederich S. 83

⁴BFH v. 17.02.1971 BStBl 1971 II, 391; BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; FG Baden-Württemberg v. 25.09.1969 EFG 1970, 61 ff; Nehm Wpg 1966, 8; Kropff § 152 Anm. 59; a. A. FG Schleswig-Holstein v. 3.6.69 (AZ. IV 88/65), mitgeteilt bei Klöne Wpg 1971, 328;

auch nicht eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten: BFH vom 17.02.1971 aaO; BFH v. 26.05.1976 aaO;

(verpachteten) Sache ist Ausfluß eines regelmäßig in Leistung und Gegenleistung ausgeglichenen Vertragsverhältnisses.¹

Der Verpflichtung des Mieters (Pächters) zur Zahlung des Mietzinses (Pachtzinses) steht die Verpflichtung des Vermieters (Verpächters) zur Gewährung des Gebrauchs der vermieteten (verpachteten) Sache gegenüber (§ 535 BGB). Hierzu gehört nach § 536 BGB die Verpflichtung zur Überlassung und zur Erhaltung der genutzten Sache in einem dem vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand, soweit diese Pflicht nicht teilweise vertraglich abgedungen wurde.

¹BFH v. 17.02.1971 BStBl 1971 II, 392; BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; Littmann FR 1966, 230; ebenso bei zukünftigen von Jahr zu Jahr wechselnden Instandhaltungsaufwendungen eines Wartungsunternehmens (BFH v. 03.07.1980 BFHE 131, 57)

Der Mietzins ist das einheitliche Entgelt für die Gewährung des Gebrauchs. Beide Leistungen stehen sich ausgeglichen gegenüber¹.

Der Mietzins wird allerdings so bemessen, daß darin ein jährlich gleichbleibender Betrag für Instandhaltungskosten enthalten ist. Dies ist auch in den Jahren der Fall, in denen Reparaturen nicht oder in geringem Umfang anfallen. Die in der Miete enthaltenen Anteile für Instandhaltungskosten werden also nicht ausschließlich in der Periode vereinnahmt, in der die Instandhaltungskosten tatsächlich anfallen². Klöne³ hält daher dann, wenn der Vermieter diesen Anteil in "reparaturschwachen" Jahren vereinnahmt hat, die künftigen Leistungen und Gegenleistungen nicht mehr für ausgeglichen. Aus diesem Grund stünden auch einer Rückstellung nicht die Grundsätze über die Bilanzierung schwebender Verträge, wonach Geschäfte, bei denen sich Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen, nicht bilanziert werden, entgegen⁴. Diese Argumentation zerreißt aber das einheitliche schwebende Geschäft "Miet- bzw. Pachtvertrag" in seine Bestandteile. Das schwebende Geschäft muß aber einheitlich betrachtet werden und darf nicht in seine Einzelteile zerlegt werden, wobei ein fehlerhaftes wirtschaftliches Ergebnis erzielt wird. Einer Rückstellung wegen künftiger Instandhaltungskosten, stehen daher die Grundsätze über die Bilanzierung schwebender Geschäfte entgegen, wonach in sich ausgeglichene Verträge nicht bilanziert, einzelne Aufwandsposten also nicht gesondert ausgewiesen werden dürfen.

Eine Rückstellung muß dann gebildet werden, wenn das Vertragsverhältnis nicht mehr ausgeglichen ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Vermieter mit seiner Instandhaltungsverpflichtung in einen größeren Rückstand geraten ist⁵.

¹BFH v. 26.05.1976 = NJW 1976, 2368

²Klöne Wpg 1971, 327

³Klöne Wpg 1971, 327 ff

⁴A.A. FG Baden Württemberg v. 25.09.1969 EFG 1970, 61 ff; erst wenn die Reparatur ausgeführt werde oder mindestens die Reparaturbedürftigkeit offensichtlich in Erscheinung trete, könne beurteilt werden, ob Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag sich nicht ausgleichen.

⁵BFH v. 17.02.1971 BStBl 1971 II, 391 (393); BFH v. 26.05.1976 NJW 1976, 2368; Littmann §§ 4, 5 Anm. 613; Heuer FR 1973, 100

Eine Rückstellung kann aber auch dann gebildet werden, wenn die voraussichtlichen Instandhaltungskosten infolge einer Fehlmaßnahme oder auf Grund von Preissteigerungen den künftigen Mietertrag (Pachtertrag) übersteigen sollten, weil die Miete bzw. Pacht nicht entsprechend heraufgesetzt werden kann oder darf. Auch in diesem Fall droht der Eintritt eines Verlusts¹.

bb) Darlehensverträge

Der Darlehensvertrag stellt bis zur Rückzahlung der Kreditsumme durch den Darlehensnehmer ein schwebendes Geschäft dar². Der Schwebzustand endet noch nicht mit der Übereignung der Darlehenssumme durch den Darlehensgeber³. Die Leistung des Darlehensgebers ist damit noch nicht vollständig erbracht. Diese besteht vielmehr bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Überlassung der Kapitalnutzung während eines bestimmten Zeitraums. Der Darlehenszins stellt das Entgelt hierfür und nicht für die Übereignung der Darlehenssumme dar. Die Leistung des Darlehensgebers ist somit noch bis zum Ablauf des Kreditzeitraums in der Schwebe.

Bei un- bzw. minderverzinslichen Darlehen, denen keine sonstigen Vorteile gegenüberstehen, läßt die Rechtsprechung eine Abzinsung der Forderung auf Rückzahlung des Darlehens zu⁴. Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden. Trotz der Un- bzw. Minderverzinslichkeit besteht die Darlehensforderung in ihrer Höhe unverändert fort und ist mit ihrem Nennwert zu bewerten. Vielmehr kommt allein der Ausweis einer Verlustrückstellung in Betracht, da der Darlehensgeber für seine Leistung keine wertentsprechende Gegenleistung erhält.⁵

Drohende Verluste aus schwebenden Darlehensverträgen kommen in der Regel in folgenden Fällen in Betracht:

(1) Für den Darlehensgeber droht ein Verlust, wenn der Darlehensnehmer seinen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen kann, der Dar-

¹Gerlt S. 180

²Schönnenbeck DB 1962, 1281 (1282); wohl auch BFH v. 17.07.1974 BStBl 1974 II, 684 (685) und Mittelbach DB 1969, 407

³so aber Gerlt S. 193: Auf der Seite des Darlehensgebers reicht die Schwebezeit nur von der Zusage bis zur Auszahlung; auch Friederichs, 86

⁴BFH v. 01.12.1953 BStBl 1954 III, 19; BFH v. 26.08.1955 BStBl 1955 III, 278; BFH v. 09.10.1956 BStBl 1956 III, 382; BFH v. 09.07.1969 BStBl 1969 II, 744; vgl. auch Littmann § 6 Anm. 294 und Stapper S.115;

⁵vgl. III 3 c aa (2) Seite 75 ff

lehensgeber für seine Leistung somit nicht eine gleichwertige Gegenleistung zu realisieren vermag.¹

(2) Verluste drohen ferner aus Veränderung des Marktzinses.² Sinkt der Marktzins, entsteht für den Darlehensnehmer ein Verlust, da er das Darlehen am Bilanzstichtag hätte günstiger aufnehmen können.³ Die Differenz aus Marktzins und tatsächlich gezahltem Zins stellt demnach den auszuweisenden Verlust dar. Steigt der Marktzins, kann demgegenüber der Darlehensgeber ebensowenig wie der Vermieter oder der Verpächter einen drohenden Verlust ausweisen, da die entgehenden Einnahmen nicht passivierungsfähig sind.⁴

(3) Ein drohender Verlust kann auch durch Fehldispositionen seitens des Darlehensnehmers entstehen. Dies ist dann der Fall, wenn der Darlehensnehmer seinen Kapitalbedarf überschätzt hat und die Kreditaufnahme in dieser Höhe somit nicht erforderlich war.⁵ Kann der Unternehmer das nicht erforderliche Kapital nicht vorzeitig zurückzahlen oder sonst nicht anderweitig verwenden, entsteht ein Verlust, der sich aus der Differenz zwischen dem zu zahlenden Zins und der möglichen Kapitalnutzung für die restliche Kreditdauer bemißt.

cc) Versicherungsverträge

Der Versicherungsvertrag ist ein gegenseitiger Vertrag. Leistung und Gegenleistung werden in der Regel in Zeitabschnitten erbracht. Sofern die Prämie nicht für die gesamte Versicherungsdauer im voraus entrichtet wird, zahlt der Versicherungsnehmer für den jeweiligen Zeitabschnitt die Prämie im voraus. Als Gegenleistung gewährt der Versicherer Versicherungsschutz. Es handelt sich hierbei um eine zeitraum-bezogene Leistung, da sie kontinuierlich fortlaufend erfolgt. Beim Eintritt des Versicherungsfalls ist der Versicherer

¹Schönnenbeck DB 1962, 1281 (1284)

²Schönnenbeck aaO; Falkenroth BB 1958, 37; Mittelbach DB 1969, 407 f

³Falkenroth aaO; Mittelbach aaO; Gerlt S. 193; Littmann-Förger C Anm. 366; a. A. Friederich S. 87/88

⁴siehe S. 143; ebenso Friederich S. 87; a. A. Stapper S. 114;

⁵Falkenroth BB 1958, 37; Heuer FR 1957, 394; Gerlt S. 194; Stapper S. 114; Littmann-Förger C Anm. 365; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 68; a. A. Friederich S. 87

zur Zahlung einer Geldsumme verpflichtet¹. Betrachtet man den einzelnen Versicherungsvertrag ist ungewiß und in der Schwebe, ob und gegebenenfalls wann der Versicherungsfall eintritt und in welcher Höhe der Versicherer Zahlung leisten muß². Der Versicherungsvertrag ist somit als schwebendes Dauerschuldverhältnis zu qualifizieren.

Dennoch bestehen gegenüber sonstigen schwebenden Verträgen erhebliche Besonderheiten, die auch in der Bilanzierung zum Ausdruck kommen müssen. Während die normalen schwebenden Geschäfte im Regelfall in sich ausgewogen sind, Leistung und Gegenleistung sich also entsprechen, ist dies bei Versicherungsverträgen grundsätzlich nicht der Fall. Der Versicherer muß im Versicherungsfall dem Versicherungsnehmer eine in ihrer Höhe von der bisherigen und zukünftigen Prämienleistung vollkommen unabhängige Leistung erbringen³. Wenn der BFH im Urteil vom 26.01.1960⁴ ausführt, daß ein mit einem Risiko behaftetes Geschäft bei seinem Abschluß unter normalen Bedingungen genauso ausgeglichen sei wie ein risikofreies, so paßt dies nicht für den Versicherungsvertrag, sondern nur für Geschäfte, die im allgemeinen nur mit dem Risiko der Abnahme der Leistung und des Eingangs der Gegenleistung behaftet sind.⁵ Eine erhebliche Zahl der Versicherungsverträge bringt erwartungsgemäß Verluste, wenn der Versicherungsfall eintritt. Der Versicherungsnehmer will sich gegen ein bestimmtes Risiko versichern. Dieses Risiko, das dem Versicherungsvertrag zugrunde liegt, geht in seinem Umfang und in seiner Schwere weit über den wertmäßigen Gehalt des Einzelvertrages hinaus⁶. Das Versicherungsgeschäft kann nur unter Zugrundelegung einer auf dem Gesetz der großen Zahl beruhenden Kalkulation betrieben werden. Der Ausgleich von Leistung und Gegenleistung kann nicht beim einzelnen Vertrag erfolgen, sondern nur durch die Zusammenfassung einer Vielzahl von Versicherungsverträgen in einer Gefahrengemeinschaft erreicht werden. Das dem einzelnen Versicherungsvertrag innewohnende Risiko des Eintritts des Versicherungsfalles wird von der Gefahrengemeinschaft der Versicherungsnehmer getragen. Auf der Grundlage dieser Gefahrengemeinschaft werden deshalb Leistung und Gegenleistung betragsmäßig ermittelt⁷.

¹BFH v. 10.07.1970 BStBl 1970 II, 779 (780); RFH v. 04.04.1933 RStBl 1933, 968; Nies Wpg 1972, 383 (386) und Wpg 1972, 446 und Wpg 1971, 503; Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 90

²BFH v. 26.01.1960 BStBl 1960 III, 191; Nies Wpg 1972, 383 (386) und Wpg 1971, 503

³Dürichen StuW 1961, 365 (367)

⁴BFH v. 26.01.1960 aaO, 195

⁵Dürichen StuW 1961, 365 (367)

Ist der Eintritt des Versicherungsfalls und ihre betragsmäßige Auswirkung beim einzelnen Versicherungsvertrag auch ungewiß, kann aber durchaus nicht bei jedem Versicherungsvertrag unter Berufung auf das Vorsichtsprinzip eine Verlustrückstellung gebildet werden. Für die Beurteilung, ob ein Verlust droht, ist vielmehr die Schadensquote maßgebend, die nicht aus dem Einzelvertrag, sondern nur auf der Grundlage der Gefahrengemeinschaft ermittelt werden kann. Dabei ist jede Gefahrengemeinschaft, also jeder Versicherungszweig oder jede Versicherungssparte jeweils für sich zu beurteilen, sofern in ihr das Gesetz der großen Zahl zum Tragen kommt¹. Diese Basis bildet den Grund und die Rechtfertigung der sog. versicherungstechnischen Rückstellungen², durch welche die Verpflichtungen aus dem Versicherungsvertrag ihren bilanzmäßigen Niederschlag finden. Übersteigen die am Bilanzstichtag nach versicherungsmathematisch zu berechnenden künftigen Versicherungsverpflichtungen die zu erwartenden Prämieinnahmen³, so liegt in Höhe des Unterschiedsbetrags eine Verpflichtung vor, die in der Bilanz auszuweisen ist⁴.

(1) Alterungsrückstellung in der Krankenversicherung

Wie bereits unter VI 1 b (Seite 128/129) ausgeführt wurde, steigt in der Krankenversicherung das versicherte Risiko mit zunehmendem Alter an. Gleichwohl wird bei allen Versicherten in der Regel nur eine Durchschnittsprämie erhoben, die nicht mit zunehmendem Alter entsprechend dem höheren Wagnis ansteigt, sondern konstant bleibt⁵. Da sich aber innerhalb der Gefahrengemeinschaft die Prämieinnahmen sowie die Leistungen des Versicherungsunternehmens grundsätzlich gleichwertig gegenüberstehen sollen, müssen notwendigerweise die Versicherungsprämien für den jungen Versicherungsnehmer höher

⁶Dürichen aaO

⁷BFH v. 19.12.1972 BStBl 1972 II, 392; BFH v. 10.05.1972 BStBl 1972 II 823 (825); Nies Wpg 1972, 383 (385/386) und Wpg 1971, 504; Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 90

¹BFH v. 25.02.1971 BStBl 1971 II, 644/645; Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 91

²vgl. §§ 5, 6 III VAG, 11 Ziffer 2 KStG

³als Ursache eines drohenden Verlustes kommen in Betracht: die Vereinbarung einer zu geringen Prämie, ein Anstieg der Durchschnittsschäden oder der Schadenshäufigkeit (Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 92)

⁴Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 91

⁵Nies Wpg 1972, 447; OFH v. 22.06.1949 StuW 1949 Nr. 51

und in späteren Jahren niedriger liegen als die durchschnittliche, für das entsprechende Alter zu erbringende Versicherungsleistung.¹ Da also die Leistung des Versicherers mit zunehmendem Alter des Versicherungsnehmers dessen Gegenleistung übersteigt, muß der Verpflichtungsüberhang in Höhe des Barwerts der Leistung abzüglich des Barwerts der Gegenleistung vom Versicherungsunternehmen als sogenannte Alterungsrückstellung, die in Wahrheit eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften ist², passiviert werden^{3,4}. Eine Alterungsrückstellung kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn die Versicherungsgesellschaft sich verpflichtet hat, wegen des mit dem Alter steigenden Risikos weder die Prämien zu erhöhen noch die Versicherungsleistungen zu ermäßigen. Hätte sie diese Möglichkeit, führt dies nämlich dazu, daß nicht ernsthaft mit einem künftigen Verpflichtungsüberschuß, das heißt einer Inanspruchnahme der Versicherungsgesellschaft in der ohne Erhöhung der Prämie oder Reduzierung der Versicherungsleistung sich ergebenden Höhe gerechnet werden muß⁵.

(2) Deckungsrückstellungen in der Lebensversicherung

Die Lebensversicherung kommt in zwei Grundformen vor, nämlich einmal als Kapitalversicherung, die das Todesfallrisiko abdeckt und zum anderen als Rentenversicherung, bei der umgekehrt ein langes Leben des Versicherungsnehmers zu einer Steigerung der Versicherungsleistungen führt⁶.

(a) Lebensversicherungen auf den Todesfall

In der Lebensversicherung auf den Todesfall steigt das versicherte Risiko mit zunehmendem Alter entsprechend der damit verbundenen er-

¹Nies aaO

²Nies aaO; a.A. OFH v. 22.06.1949: Rückstellung als selbständige bewertungsfähige Last

³BFH v. 19.01.1972 BStBl 1972 II, 392; OFH v. 22.06.1949 aaO; Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 199; Nies aaO und VersW 1976, 911 u. StBp 1961, 243

⁴zur Bewertung vgl. Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 202 ff

⁵BFH v. 19.01.1972 aaO; BFH v. 10.05.1972 BStBl 1972 II, 823 (825); OFH v. 22.06.1949 aaO; Nies Wpg 1972, 447; Schneider VersW 1976, 218

⁶Nies aaO S. 448

höhten Sterblichkeit, d.h. der abnehmenden Lebenserwartung, an. Als wesentliche Berechnungsgrundlage dienen die aus der Statistik gewonnenen Erkenntnisse für das Risiko des Todesfalles, die sogenannten Sterbewahrscheinlichkeiten¹. Auch hier ist der drohende Verpflichtungsüberschuß als Barwertsaldo zu passivieren.

(b) Lebensversicherungen in Form von Rentenversicherungen

Die statistischen Beobachtungen über die Entwicklung der Bevölkerung ergeben, daß die Sterblichkeit abnimmt, also die Lebenserwartung der Menschen laufend zunimmt. Dies bedeutet, daß von den Personen, die Rentenversicherungen abschließen, eine immer größere Zahl den Rentenbeginn erlebt und die Rente über eine ständig länger werdende Zeitdauer zu gewähren ist, weil die Rentenberechtigten immer älter werden. Der Versicherer ist nicht mehr befugt vom Versicherungsnehmer Beiträge nachzufordern, denn dieser hat spätestens bei Beginn der Rentenzahlung seine ihm im Rahmen des schwebenden gegenseitigen Vertrags obliegenden Leistungen vollständig erbracht. Die Steigerung der Lebenserwartung kann ein Ausmaß annehmen, ab dem die Leistungsverpflichtung höher ist als die vom Versicherungsnehmer erbrachte Gegenleistung. Das Rentenversicherungsgeschäft droht aus diesem Anlaß zu einem Verlustgeschäft zu werden, so daß eine Verlustrückstellung auszuweisen ist².

(3) Rückstellungen für Großrisiken

Bei einer ausreichenden Zahl bestimmter versicherter Großrisiken³ können auch diese zu einer sich selbst tragenden Gefahrengemeinschaft zusammengeschlossen werden. Ist dies nicht der Fall, wird insbesondere erst seit kurzem Versicherungsschutz für Großrisiken angeboten, so kann der Ausgleich von Leistung und Gegenleistung nur in einem längeren Zeitraum erreicht werden. Aus statistischen Erfahrungswerten kann ermittelt werden, wann durchschnittlich ein Schadensfall eintritt. Hieraus läßt sich die wahrscheinliche, am jeweiligen Bilanzstichtag zu erwartende Verpflichtung für das Versicherungsunternehmen ermitteln. Ist diese höher als die noch ausstehende Gegenleistung, wobei die Versicherungsprämien für soviel

¹Nies aaO S. 449

²Nies Wpg 1972, 384; Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 97; BFH v. 12.06.1968 BStBl 1968 II, 715 (717)

³z. B. Versicherung von Großraumflugzeugen und -schiffen

Jahre anzusetzen ist, daß zusammen mit den vergangenen Jahren die gesamte Gegenleistung der zu erwartenden Leistungsverpflichtung gleichwertig ist, so muß der übersteigende Betrag als Rückstellung für Großrisiken passiviert werden¹.

c) Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge

Ein Ergebnisabführungsvertrag ist ein auf längere Zeit geschlossener handelsrechtlicher Vertrag zwischen zwei Unternehmen. Partner solcher Verträge sind im allgemeinen voneinander abhängige Unternehmen, von denen das eine finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch von dem anderen beherrscht wird. Dieses Abhängigkeitsverhältnis wird als Organverhältnis, die abhängige Gesellschaft als Organ, das beherrschende Unternehmen als Organträger bezeichnet². Auf Grund des Gewinnabführungsvertrags verpflichtet sich das Organ, eine selbständige juristische Person, in der Regel zur Abführung sämtlicher, während der Vertragszeit entstehender Jahresgewinne an den Organträger, einem Unternehmen beliebiger Rechtsform. Demgegenüber muß der Organträger alle im gleichen Zeitraum anfallenden Jahresverluste des Organs übernehmen (vgl. § 302 I AktG)³.

aa) Drohende Organschaftsverluste in der Handelsbilanz

Der Gewinnabführungsvertrag wird als schwebendes Dauerschuldverhältnis angesehen, das im allgemeinen nicht bilanziert wird⁴. Er ist hinsichtlich Leistung und Gegenleistung auf Zeitabschnitte abgestellt. Für den Organträger droht ein Verlust, wenn während der noch restlichen Vertragsdauer die diskontierten künftigen Forderungen auf die vom Organ erzielten Gewinne unter dem Wert der diskontierten künftigen Verbindlichkeiten aus der Verlustübernahmeverpflichtung liegen⁵. Auf den Verlust nur eines Zeitabschnittes kommt es dabei nicht an. Ist etwa im kommenden Wirtschaftsjahr mit einem Verlust des Organs zu rechnen, so darf dann keine Rückstellung gebildet werden, wenn während der folgenden Perioden mit sicheren Gewinnen zu rechnen ist⁶.

¹Prölss/von der Thüsen/Ziegler S. 80/81

²von Wallis NJW 1963, 1129; Gerlt S. 198

³BFH v. 05.11.1957 BStBl 1958 III, 24 (25); Rose DB 1960, 1164; von Wallis NJW 1963, 1129

⁴BFH v. 05.11.1957 BStBl 1958 III, 24 (25); BFH v. 09.09.1958 BStBl 1958 III, 432; Rose DB 1960, 1164 (1166); Storck StuW 1976, 217/218; Raupach/Clausen BB 1974, 690; Gerlt S. 197 ff; Oskierski S. 115

⁵Rose DB 1960, 1166

⁶Rose DB 1960, 1166

Übernimmt der Organträger einen Verlust des Organs, so ist dieser im handelsrechtlichen Jahresabschluß des Organträgers als Aufwand enthalten (§ 157 I Ziffer 25 AktG). Übernommene Verluste vermindern somit den Gewinn des Organträgers in der Handelsbilanz¹. Ist beim Organträger im Laufe des Wirtschaftsjahres ein Jahresverlust voraussehbar, den der Organträger zu übernehmen hat, so muß in der Handelsbilanz eine angemessene Rückstellung für die Verpflichtung zum Ausgleich des zu erwartenden Jahresfehlbetrags des Organs gebildet werden². Zwar ist der von dem Organ abzuführende Gewinn bei dem Organträger dem Gewinn des Wirtschaftsjahres zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr des Organs endet, da eine frühere Erfassung des Gewinns des Organs gegen das Verbot des Ausweises nicht verwirklichter Gewinne verstieße³. Dementsprechend auch Verluste des Organs erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres des Organs zu berücksichtigen, ist aber mit dem Imparitätsprinzip unvereinbar. Der Schutz der Gläubiger wäre gefährdet, wenn ein Organträger die klar vorausgesehenen Risiken aus der Übernahme von Verlusten des Organs nicht ausweisen würde⁴.

bb) Drohende Organschaftsverluste in der Steuerbilanz

(1) Vor Inkrafttreten des § 7 a KStG

Die Rechtsprechung des BFH⁵ hatte auch für die Steuerbilanz auf Grund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die Bildung einer Verlustrückstellung anerkannt.

Ein Ausweis des drohenden Verlustes war entgegen des insoweit etwas mißverständlichen Leitsatzes im Urteil des BFH vom 07.11.1957 nicht nur dann notwendig, wenn das Wirtschaftsjahr des Organträgers von

¹Schmidt/Steppert S. 90

²Hoffmann BB 1956, 266; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (140); Storck StuW 1976, 225/226; Niemann StbJb 1974/75, 301/302; Adler/Düring/Schmaltz § 152 Anm. 134

³BFH v. 05.11.1957 BStBl 1958 III, 24.(25); Hoffmann BB 1956, 266;

⁴BFH v. 05.11.1957 BStBl 1958 III, 24 (25); Hoffmann BB 1956, 266

⁵BFH v. 05.11.1957 BStBl 1958 III, 24; BFH v. 09.09.1958 BStBl 1958 III, 432; ebenso: von Wallis NJW 1963, 1129 (1132); Raupach/Clausen BB 1974, 690; Holtmeier S. 100; Oskierski S. 115; Kohlenbach GmbH-Rundschau 1959, 249; Gottschling GmbH-Rundschau 1958, 113; Hoffmann BB 1956, 266 und BB 1958, 332; Grieger DStZ A 1958, 54; Rose DB 1960, 1165 und StbJb 1965/66, 294-296

demjenigen des Organs abweicht, sondern bei allen ernsthaft drohenden Verlustübernahmen¹. Die Übernahme des Verlusts des Organs durch den Organträger im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags wurde als schuldrechtlicher, betrieblicher und nicht als gesellschaftsrechtlicher Vorgang angesehen². Die abgeführten Gewinne wurden beim Organträger als Betriebseinnahmen und die übernommenen Verluste als Betriebsausgaben angesehen³.

(2) Nach Inkrafttreten des § 7 a KStG

(2.1) Ein Teil des Schrifttums⁴ vertritt auch nach Inkrafttreten des § 7 a KStG die Ansicht, daß dieser einer steuerlichen Berücksichtigung künftiger Verluste der Organgesellschaft beim Organträger nicht entgegenstehe. § 7 a KStG enthalte keine von den § 6 I KStG, 5 I EStG abweichende Sonderregelung für die Bilanzierung des Gewinnabführungsvertrags und seiner Durchführung in der Steuerbilanz des Organträgers. Auf Grund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sei daher nachzuvievor die Bildung einer Rückstellung des Organträgers für drohende Organschaftsverluste erforderlich.

(2.2) Ob der Organträger in seiner Steuerbilanz für die zu übernehmenden Verluste der Organgesellschaft eine Rückstellung bilden kann, ist in § 7 a KStG nicht ausdrücklich geregelt worden. Unter den in § 7 a KStG genannten Voraussetzungen ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Das Einkommen des Organs bestimmt sich grundsätzlich nach den Vorschriften des EStG und den §§ 7 - 16 KStG (§ 6 I KStG). Nach § 7 KStG ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. Die Gewinnabführung stellt aber Verteilung von Einkommen dar. Daraus folgt, daß die Ergebnisabführung aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags abweichend vom Handelsrecht (vgl. § 157 I Nr. 27 AktG)

¹Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 140; Storck StuW 1976, 225/226; Rose DB 1960, 1166;

²so aber Schmidt/Steppert S. 89; Duden BB 1957, 1230

³BFH v. 05.11.1957 BStBl 1958 III, 25; BFH v. 09.09.1958 BStBl 1958 III 432; RFH v. 22.11.1938 RStBl 1939, 476 f; RFH v. 26.07.1932 RStBl 1933, 136; RFH v. 11.10.1928 RStBl 1928, 360 f; Storck StuW 1976, 219; von Wallis NJW 1963, 1132; Rose DB 1960, 1166; Holtmaier S. 100

⁴WP-Handbuch 1973, 649; Hermann-Heuer § 5 Anm. 61 "Organschaft"; Rose StbJb1971/72, 183 (218 ff); Raupach/Clausen BB 1974, 689 (691); Raupach BB 1974, 1240; Storck StuW 1976, 217 (226); Wündisch DB 1971, 889; Fasold AG 1972, 61 (65); Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 140; Niemann StbJb 1974/75, 309;

für die Einkommensermittlung der Organgesellschaft unbeachtlich ist¹.

Als zuzurechnendes Einkommen ist somit das Einkommen der Organgesellschaft vor Berücksichtigung des an den Organträger abgeführten Gewinns oder des vom Organträger zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags (§ 302 I AktG) geleisteten Betrags zu verstehen². Das Einkommen von Organ und Organträger, in deren Handelsbilanzen die Verlustübernahmen durch den Organträger enthalten sind, muß also vor der Zusammenrechnung außerhalb der Bilanz um die Verlustübernahmen beim Organträger erhöht, beim Organ dagegen abgezogen werden. Anderenfalls würde die Verlustübernahme entgegen Sinn und Zweck eines Organschaftsverhältnisses doppelt erfaßt werden³, einmal durch die in § 7 a I 1 KStG angeordnete Zurechnung des Organeinkommens und zum anderen im Rahmen der Gewinnermittlung des Organträgers.

Infolge der Neufassung des § 7 a KStG ist die nach dem Gewinnabführungsvertrag bewirkte Ergebnisabführung nicht mehr als betrieblicher, sondern als gesellschaftsrechtlicher Vorgang anzusehen⁴. Verlustübernahmen durch den Organträger bei der Organgesellschaft sind als verdeckte Kapitaleinlagen zu qualifizieren⁵.

Da gemäß § 7 a KStG das Einkommen des Organträgers durch den Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung nicht beeinflusst werden darf, kann ein vom Organträger an das Organ zum Ausgleich eines Verlusts geleisteter Betrag nicht abgezogen werden. Daraus folgt, daß auch keine Rückstellung für die Verpflichtung zum Ausgleich eines zu erwartenden Jahresfehlbetrags der Organgesellschaft gebildet werden darf, da es sich um eine nicht zulässige Rückstellung für eine nicht abzugsfähige Ausgabe handeln würde⁶.

¹ BMWF Schreiben v. 30.12.1971 BStBl 1972 I, 8.

² BFH v. 20.06.1974 BB 1974, 1238 (1239) mit abl. Anm. von Raupach; BMWF v. 30.12.1971 BStBl 1972; Schmidt StuW 1969, 441 (455); Schmidt/Steppert S. 89; Thiel StKongr.Rep. 1971, 179 (194);

³ BFH v. 26.01.1977 DB 1977, 1074; BFH v. 29.10.1974 BStBl 1975 II, 126; BFH v. 20.06.1974 BB 1974, 1238 (1239); Schmidt StuW 1969, 441 (455);

⁴ BFH v. 16.02.1979 BStBl. 1979 II, 278 (279); BFH v. 20.06.1974 BB 1974, 1238 (1239)

⁵ BFH v. 30.01.1974 BStBl 1974 II, 323; FG Baden-Württemberg v. 20.03.1975 EFG 1975, 392 (393); Schmidt/Steppert S. 89

⁶ BFH v. 26.01.1977 DB 1977, 1079; 1. Instanz FG Baden-Württemberg

d) Sukzessivlieferungsverträge

Bei langfristigen Sukzessivlieferungsverträgen ist es möglich, daß der Teilwert der zu liefernden Sachen am Bilanzstichtag wohl unter dem Abschlußpreis, aber über dem Marktpreis liegt.

Beispiel: Der Unternehmer hat langfristige Einkaufsverträge über NE-Metalle abgeschlossen. Der Marktpreis liegt unter dem Kaufpreis, den der Unternehmer im Interesse einer gesicherten, steten Versorgung mit Rohstoffen auf längere Zeit zugebilligt hat¹.

Der Teilwert der NE-Metalle liegt über dem Marktpreis. Ein Erwerber des Betriebs würde die gesicherte Versorgung mit den Rohstoffen auf längere Zeit würdigen und in seine Kalkulation mit einbeziehen. Demnach kann kein drohender Verlust in Höhe der Differenz von Abschlußpreis und Marktpreis am Bilanzstichtag ausgewiesen werden. Die Rückstellung bemißt sich vielmehr nach dem Unterschied zwischen dem Kaufpreis und dem Preis, der bei Neuabschluß des Vertrags zu den gleichen Bedingungen aber unter den veränderten Verhältnissen zu entrichten wäre².

v. 20.03.1975 EFG 1975, 392; BFH v. 20.06. 1974 BB 1974, 1238; BFH v. 16.02.1979 BStBl 1979 II, BMWF Schreiben v. 30.12.1971 BStBl 1972 I, 8; Schmidt/Steppert S. 94 und 102/103; Schmidt StuW 1969, 455; Klempt/Winter StBp 1970, 49 (50); Birkholz FR 1971, 540 (550); von Wallis DStZ A 1975, 81 f

¹Münzner RWP-BI. S. 25 (32/33)

²Münzner aaO; RFH v. 30.01.1930 RStBl 1930, 184

4. Abschnitt Die Saldierung nicht realisierter Verluste mit nicht realisierten Gewinnen

Im 3. Abschnitt III 3 wurde der Frage nachgegangen, ob verlust- und gewinnbringende Elemente innerhalb ein und desselben schwebenden Geschäfts miteinander verrechnet werden dürfen. In gleicher Weise stellt sich aber auch das Problem, ob drohende Verluste aus einem schwebenden Geschäft mit einem nicht realisierten Gewinn aus einem anderen schwebenden Geschäft verrechnet werden dürfen, was zur Folge hätte, daß ein drohender Verlust nicht ausgewiesen würde.

I. Bei Geschäften, die miteinander nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Beispiel: A kauft von B eine Ware zum Preis von 1000 DM. Die Wiederbeschaffungskosten sind auf 800 DM gesunken. A kauft weiterhin von C eine Ware zu 1000 DM, deren Wiederbeschaffungskosten auf 1200 DM gestiegen sind. Während aus dem Kauf A-B ein Verlust in Höhe von 200 DM droht, ergibt sich aus dem Kaufvertrag A-C ein nicht realisierter Gewinn in gleicher Höhe.

Nach heute einhelliger Auffassung¹ ist eine Saldierung des nicht realisierten Gewinns aus dem Kaufvertrag A-C mit dem sich aus den Vertragsbeziehungen A-B ergebenden drohenden Verlust nicht zulässig. Der zu erwartende Verlust ist vielmehr in der Bilanz auszuweisen. Beide Verträge müssen im Hinblick auf den Grundsatz der Einzelbewertung gesondert beurteilt werden.² Zwischen den beiden Geschäftsvorfällen besteht auch keinerlei Zusammenhang.

Nichtrealisierte Gewinne aus schwebenden Anschaffungsgeschäften können auch wegen des geltenden Anschaffungswertprinzips nicht in eine Saldierung mit anderweitigen drohenden Verlusten einbezogen werden. Denn wenn der infolge des Sinkens der Wiederbeschaffungskosten entstandene, nicht realisierte Gewinn nach Erfüllung des Anschaffungsgeschäfts nicht angewiesen werden darf, so ist eine Berücksichtigung des nicht realisierten Gewinns beim noch unerfüllten Geschäft erst recht nicht möglich.

¹Maaßen Teilwert S. 46 und StBp 1965, 85 (87); Richter StBp 1967, 280 (281); Ludewig DB 1974, 101 (103); Schindele BB 1963, 947 (950) und StBp 1961, 250 (254); Münzner RWP-BL. S. 25 (30); Littmann §§ 4, 5 Anm. 475; Bise StbJb 1973/74, 379 (397); a. A. Gold ZfhF 1932, 393 (398)

²Maaßen aaO; Schindele aaO

Würde man den drohenden Verlust mit dem nicht realisierten Gewinn verrechnen, würde auch das Imparitätsprinzip in sein Gegenteil verkehrt. Im Fall der Verrechnung würde der drohende Verlust nicht

in der Bilanz ausgewiesen. Andererseits würde der nicht realisierte Gewinn durch seine Verrechnung berücksichtigt. Das Imparitätsprinzip verlangt aber gerade umgekehrt den Ausweis des drohenden Verlusts und die Nichtberücksichtigung des nicht realisierten Gewinns.

Bei einem Anschaffungsgeschäft ist ein Ausweis eines drohenden Verlusts selbst dann vorzunehmen, wenn Verkaufsabschlüsse hinsichtlich derselben Art von Wirtschaftsgütern auf gleicher oder höherer Preisgrundlage vorliegen.¹

Bestellt bzw. liefert der Unternehmer innerhalb eines Auftrags Waren, von denen einige Verlust, andere Gewinn bringen, so ist ebenfalls eine Verrechnung unzulässig.² Die Zusammenfassung der Geschäfte innerhalb eines Auftrags ist hier nur rein zufällig. Es hätten genauso gut getrennte Aufträge erteilt werden können. Sowohl der Grundsatz der Einzelbewertung als auch das Imparitätsprinzip bezieht sich jeweils auf denjenigen kleinsten Sachverhalt, der nach der Verkehrsauffassung als selbständig bewertbar angesehen wird.³ Bei einem Auftrag hinsichtlich mehrerer Waren sind aber diese als kleinster Sachverhalt anzusehen und nicht der diese umfassende Auftrag.

II. Bei Geschäften, die miteinander in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen

Nicht ganz so eindeutig ist die Rechtslage, wenn Geschäfte abgeschlossen werden, die miteinander im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Insoweit kommt es darauf an, ob und inwieweit diese Geschäfte als Einheit zu betrachten sind.

1. Die Rückdeckung eines drohenden Verlusts aus einem schwebenden Einkaufsgeschäft durch einen nicht realisierten Gewinn aus einem schwebenden Veräußerungsgeschäft bezüglich derselben Sache (Deckungsgeschäft)

Es kommt häufig vor, daß den zu festen Preisen abgeschlossenen Einkaufskontrakten Verkaufskontrakte über die gleiche Ware gegenüberstehen.

¹Schindele StBp 1961, 254; Hoffmann NB 1957, 106

²Maaßen Teilwert S. 46; Hoffmann BB 1971, 384 (385)

³Indewig DB 1974, 101 (103)

Beispiel: A kauft von B eine Ware zu 1000 DM und verkauft sie gleich für 1500 DM an C weiter. Die Wiederbeschaffungskosten der von B noch nicht gelieferten Ware sind am Bilanzstichtag auf 800 DM gesunken.¹

Betrachtet man die beiden schwebenden Verträge A-B und A-C als zwei voneinander unabhängige, selbständige Geschäftsvorfälle, so ergibt sich aus dem Einkaufsgeschäft ein drohender Verlust von 200 DM, während aus dem Verkaufsgeschäft ein Gewinn von 500 DM zu erwarten ist.²

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergibt sich aber aus dem schwebenden Einkaufsgeschäft für A kein Verlust, da der nicht realisierte Verlust aus dem Anschaffungsgeschäft durch den nicht realisierten Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft rückgedeckt ist. Beide Geschäfte erscheinen betriebswirtschaftlich gesehen als eine Einheit.³ Auch der Erwerber eines Betriebs wird der Tatsache, daß bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Verlust zu erwarten ist, bei seiner Preisbemessung Rechnung tragen.

Dies war für Maaßen⁴ der Anlaß, im vorliegenden Fall eine Verrechnung von drohenden Verlusten mit nicht realisierten Gewinnen vorzunehmen. Die herrschende Meinung⁵ ist ihm jedoch nicht gefolgt. Beide Geschäfte dürften nicht zusammengefaßt werden, sondern müßten im Hinblick auf den Grundsatz der Einzelbewertung einzeln, also unabhängig voneinander, beurteilt werden.⁶ Die Teilwert-Definition stütze nur scheinbar die Auffassung von Maaßen. Ein möglicher Käufer würde zwar tatsächlich die Gewinnchancen aus dem Deckungsgeschäft bei seiner

¹Maaßen Teilwert S. 46 und StBp 1965, 85 (87); Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (137)

²abzüglich etwaiger beim Verkauf anfallender Kosten

³Maaßen StBp 1965, 85 (87)

⁴Maaßen StBp 1965, 85 (87); in Maaßen Teilwert S. 46 jedoch wieder aufgegeben; hs FR 1958, 71; Stapper S. 89/90; Richter StBp 1967, 281 und DStR 1965, 591; FG Berlin vom 23.10.1969 EFG 1970, 161; wohl auch MünznR RWP-BL S. 25 (30); Friederich S. 71/72

⁵Ott StBp 1966, 280 (281); Bodarwé StBp 1966, 668; Gerlt S. 155/156; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (137); Niemann StBp 1974/75, 295/296; Lohmeyer DStR 1975, 651 (655); Bieg S. 58/59; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1268) unter Verweisung auf BFH vom 29.7.1965 BStBl 1965 III, 678; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (8) und (9)

⁶Ott StBp 1966, 280 (281)

Preiskalkulation berücksichtigen. Der Ansatzpunkt sei aber von Maaßen falsch gewählt. Nach dem Prinzip der Einzelbewertung müsse nämlich jedes Geschäft unabhängig vom Gegengeschäft für sich betrachtet werden.¹ Das Verbot des Ausweises unrealisierter Gewinne werde verletzt, wenn bilanzierungspflichtige Verluste um Gewinnchancen gekürzt werden.²

Auch der BFH scheint diese Auffassung zu vertreten, wenngleich er sich mit dem vorliegenden Problem noch nicht beschäftigt hat. So hat der BFH³ eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert einer auf Lager befindlichen Ware auch dann anerkannt, wenn der zu bewertende Vorrat bereits fest zu einem höheren Preis verkauft worden ist, also mit Sicherheit ein Gewinn erwartet werden kann. Dies folge aus dem Prinzip der Einzelbewertung. Anderenfalls käme es auch zu einer unzulässigen Berücksichtigung nicht realisierter Gewinne. Nachdem die Verlustrückstellung lediglich eine vorweggenommene Warenbewertung darstellt, würde der BFH wohl auch im vorliegenden Fall die Bildung einer Rückstellung fordern.⁴

Bevor sich aber überhaupt das Problem stellt, ob eine Saldierung eines drohenden Verlusts mit einem nicht realisierten Gewinn vorzunehmen ist, muß zunächst geprüft werden, ob überhaupt ein Verlust droht. Unter Beachtung aller Risiken ist zu prüfen, ob der schwebende Einkaufskontrakt den Unternehmer belastet. Bei Prüfung dieser Risiken sind regelmäßig auch außerhalb des Vertragsverhältnisses liegende Umstände zu berücksichtigen. Bei einem Deckungsgeschäft hat jedoch der Unternehmer durch eine entsprechende Gestaltung seiner vertraglichen Verhältnisse von vornherein jedes Verlustrisiko ausgeschaltet, so daß die niedrigeren Wiederbeschaffungskosten für ihn ohne jede Bedeutung sind.⁵ Es sind

¹Ott StBp 1966, 280 (281)

²Ott aaO; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (137)

³BFH vom 29.7.1965 BStBl 1965 III, 648; ebenso Ott aaO; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (3); Mittelbach DStZ A 1966, 265 (266/267); Gassner/Lempenau aaO; Schindele StBp 1961, 250 (254); Hoffmann NB 1957, 106

⁴vgl. auch Gassner/Lempenau aaO: wollte man beim schwebenden Geschäft davon abweichen, so würde dies zu dem grotesken Ergebnis führen, daß der Lieferanspruch höher bewertet wird als die Ware selbst.

⁵Richter StBp 1967, 280 (281) und DStR 1965, 591 (592); wohl auch hs FR 1958, 71

damit bereits irgendwelche zu drohenden Verlusten führende Risiken zu verneinen. Dies hat mit dem Grundsatz der Einzelbewertung nichts zu tun, weil allein das Einkaufsgeschäft und die ihm zugrunde liegenden Risiken beurteilt werden.

Die herrschende Meinung kommt auch insoweit zu etwas ungereimten Ergebnissen, als sie zwar bei Fehldispositionen auf Grund übergroßer Einkäufe die Absatzchancen (Wandlung des modischen Geschmacks, Überalterung) des eingekauften Produktes bei der Prüfung, ob ein Verlust droht, berücksichtigt, dann aber, wenn bereits ein Verkaufskontrakt vorliegt und sich damit das Absatzrisiko genau bestimmten läßt, diesen unter Hinweis auf den Grundsatz der Einzelbewertung ignorieren will. Die herrschende Auffassung überspannt den Anwendungsbereich des Grundsatzes der Einzelbewertung und kommt dadurch zu wirtschaftlichen unrichtigen Ergebnissen, womit der auch im Steuerrecht geltende Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verletzt wird.

2. Gewinnbringende Geschäfte, die ohne gleichzeitige Übernahme von verlustbringenden Geschäften nicht abgeschlossen worden wären

Es kommt mitunter vor, daß der Unternehmer bewußt Verlustgeschäfte hereinnimmt, um dadurch auch Geschäfte mit größeren Gewinnchancen abschließen zu können.

Beispiele: A ist nur bereit, von B die Ware 1 zum Preis von 1000 DM (gewinnbringendes Geschäft für B) zu kaufen, wenn ihm dieser gleichzeitig auch die Ware 2 unter dem Selbstkostenpreis verkauft (verlustbringendes Geschäft für B).

A kann die Ware 1 nur zum angemessenen Preis kaufen, wenn er gleichzeitig die Ware 2 über dem Marktpreis miterwirbt.

All den angeführten Beispielen ist gemeinsam, daß die Ware 1 nicht ohne die Ware 2 verkauft bzw. gekauft worden wäre. Beide Geschäfte stehen im engsten Zusammenhang. Es liegt daher bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein einheitliches Geschäft¹ vor. Der Grundsatz

¹Richter StBp 1967, 280 (282); Freericks S. 231 und 360; Streim Wpg 1979, 493 (500); Friederich S. 73

der Einzelbewertung verbietet es nicht, wirtschaftlich eng zusammengehörende Sachverhalte auch einheitlich zu bewerten¹. Es handelt sich daher nicht um eine im allgemeinen unzulässige Gesamtbewertung, sondern um die Berücksichtigung von Erwägungen, die der Erwerber des ganzen Betriebs bei der Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter anstellen wird und die sich aus dem Begriff des Teilwerts ergeben². Der Erwerber des Betriebs wird in diesen Fällen den Verlust nicht voll bei dem eigentlich verlustbringenden Artikel ansetzen, sondern ihn auf alle Waren angemessen verteilen. Denn auch die anderen Waren haben die Übernahme des verlustbringenden Artikels mit verursacht. So hat der BFH² sogar das sortierte Warenlager eines Textilhandelsgeschäfts weitgehend als Einheit betrachtet. Um wieviel mehr müssen die vorliegenden wirtschaftlich eng zusammenhängenden Geschäfte als Einheit angesehen und der zu erwartende Gewinn mit dem drohenden Verlust verrechnet werden.

3. Wälzungsverträge

Bei einem "Wälzungsvertrag" muß nach einem Urteil des FG Berlin³ ebenfalls der nicht realisierte Verlust um den zu erwartenden Gewinn aus späteren Lieferungen gemindert werden. Es handelte sich hierbei um den Abschluß eines Vertrags über die Lieferung von Lebensmitteln (Trockengemüse) an das Land Berlin zum Zwecke der Bevorratung. Gleichzeitig verpflichtete der Unternehmer sich, nach einer gewissen Zeit diese Lebensmittel wieder zum Lieferpreis abzüglich eines gewissen Preisabschlags sukzessive gegen die Lieferung entsprechender Mengen Trockengemüse aus der letzten Ernte zurückzunehmen. Es lagen somit folgende Vertragsbeziehungen vor: Erstlieferung - Rücknahme und 2. Lieferung - Rücknahme und 3. Lieferung usw. Die Lebensmittel, zu deren Rücknahme sich der Unternehmer verpflichtet hatte, konnten am Bilanzstichtag auf dem freien Markt billiger eingekauft werden als zu dem Preis, den der Unternehmer bei der Abnahme nach dem Vertrag zu zahlen hatte. Das FG Berlin

¹ wohl auch Klein StB 1974, 212; Gold ZfhF 1932, 393 (398); Freericks S.231 und 360; Friederich S.73; a.A. wohl Schindele BB 1963,947(950)

² Richter StBp 1967, 280 (282); vgl. auch BFH v. 03.03.1964 BStBl 1964 III, 426 und Littmann § 6 Anm. 10

³ FG Berlin v. 23.10.1969 = EFG 1970, 161

hatte das gesamte Vertragsverhältnis als ein einheitliches Geschäft, mindestens aber die Rücknahmeverpflichtung und die bevorstehende Neulieferung als zwei wirtschaftlich eng zusammengehörige Geschäfte angesehen. Für beide Vorgänge bildet der Wälzungsvertrag die einheitliche Geschäftsgrundlage, in dem die künftigen Vertragsbeziehungen bereits festgelegt sind. Damit muß der nicht realisierte Verlust aus der Rücknahmeverpflichtung und der nicht realisierte Gewinn aus der bevorstehenden Neulieferung miteinander verrechnet werden¹.

4. Versicherungsverträge

Bei Versicherungsverträgen wird die Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung nur durch die Zusammenfassung einer Vielzahl von Verträgen in einer Gefahrengemeinschaft erreicht. Denn das Versicherungsgeschäft kann nur unter Zugrundelegung einer auf dem Gesetz der großen Zahl beruhenden Kalkulation betrieben werden². Eine Vielzahl von Versicherungsverträgen, bei denen der Versicherungsfall eintritt, bringt erwartungsgemäß zum Teil erhebliche Verluste. Aus anderen Versicherungsverträgen ergeben sich demgegenüber für das Versicherungsunternehmen Gewinne. In der Zusammenfassung der Versicherungsverträge in einer Gefahrengemeinschaft liegt damit ebenfalls eine zulässige Saldierung drohender Verluste mit nicht realisierten Gewinnen. So entspricht auch bei der Krankenversicherung die Verrechnung der negativen Alterungsrückstellung eines Tarifs und eines Geschlechts mit den positiven Rückstellungen sämtlicher anderer Tarife und des anderen Geschlechts dem Grundsatz des Risikoausgleichs innerhalb des Gesamtbestands der Krankenversicherungsverträge³.

5. Devisentermingeschäfte der Kreditinstitute

Devisentermingeschäfte sind Kaufverträge (Käufe oder Verkäufe) über Beträge in fremder Währung gegen DM oder gegen eine andere Währung zu einem bestimmten, nach dem Vertragsschluß liegenden Termin^{4 5}.

¹a.A. Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49, "Wälzungsvertrag"

²vgl. V 2 b cc Seite 146 ff

³BFH v. 10.05.1972 BStBl 1972 II, 823 (825); BFH v. 19.01.1972 BStBl 1972 II, 392; kritisch Schneider VersW 1976, 213 (224)

⁴Reichow DB 1977, 685; Diehl BB 1980, 34

⁵es handelt sich somit um schwebende Geschäfte, die noch von keiner Seite erfüllt sind

Derartige Geschäfte sind mit Erfüllungs- und Währungsrisiken belastet. Das Währungsrisiko besteht darin, daß sich der Kurs einer Devisе gegenüber dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nachteilig ändert¹. Diese drohenden Verluste sind durch Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften auszugleichen.

Die Kreditinstitute sind nach dem Grundsatz Ia der Anordnung des Bundesaufsichtsamts für das Kreditwesen vom 30.08.1974² verpflichtet, das Währungsrisiko global auszugleichen. Danach dürfen

- a) die offenen Positionen aus Devisengeschäften (Unterschiedsbetrag aus der Gesamtheit der getrennt nach Währungen ermittelten Salden der Aktiv- und Passivpositionen in der Bilanz per Termin) täglich bei Geschäftsschluß 30 % des haftenden Eigenkapitals nicht übersteigen;
- b) die offenen Positionen aus Fälligkeiten innerhalb eines Kalendermonats täglich bei Geschäftsschluß 40 % des haftenden Eigenkapitals nicht übersteigen;
- c) die offenen Positionen aus Fälligkeiten innerhalb eines Kalenderjahres täglich bei Geschäftsschluß 40 % des haftenden Eigenkapitals nicht übersteigen.

Für die Bilanzierung der Devisentermingeschäfte von Kreditinstituten in der Handelsbilanz hat der Bankenfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in seiner Stellungnahme BFA 1/75³ Grundsätze aufgestellt, die sich am System des Grundsatzes Ia der Anordnung des Bundesaufsichtsamts für das Kreditwesens orientieren. Hinsichtlich des Währungsrisikos faßt das Institut der Wirtschaftsprüfer rechtlich selbständige Devisengeschäfte bezüglich einzelner Währungen und Fälligkeiten zu bestimmten Bewertungseinheiten zusammen. Innerhalb dieser Bewertungseinheiten wird eine Verrechnung nicht realisierter Gewinne aus Devisentermingeschäften mit drohenden Verlusten aus anderen Devisentermingeschäften zugelassen⁴. Auch die Finanzverwaltung scheint immer wieder eine Saldierung zu fordern.

Dies verstößt aber gegen elementare Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Ein aus einem einzelnen schwebenden Vertrag drohender Ver-

¹Diehl BB 1977, 290 und BB 1980, 34 (35)

²BAnz Nr. 166 v. 06.09.1974

³Wpg 1975, 664

⁴auch Reichow DB 1977, 737 f

lust kann nach dem Grundsatz der Einzelbewertung nicht um den Wert nicht realisierter Gewinne aus anderen schwebenden Geschäften gemindert werden¹. Dadurch würde auch gegen das Realisations- und Imparitätsprinzip verstoßen, weil Gewinne vor ihrer Verwirklichung, d. h. vor Erfüllung des Geschäfts, berücksichtigt würden, andererseits drohende Verluste nicht ausgewiesen würden¹. Bei Devisentermingeschäften darf deshalb eine Saldierung nicht realisierter Gewinne mit drohenden Verlusten weder bei gleicher Währung noch bei unterschiedlichen Währungen vorgenommen werden.

6. Sonstige wirtschaftlich zusammenhängende Geschäfte

Bei anderen als den vorstehend behandelten Fällen wird man eine einheitliche Betrachtung ^{mehrerer Geschäfte} nicht vornehmen können, da der wirtschaftliche Zusammenhang zu lose ist. Insoweit kommt der Grundsatz der Einzelbewertung voll zum Tragen.

So hatte der BFH² eine Rückstellung wegen der Verpflichtung eines Kiesunternehmers zur Kiesgrubenauffüllung anerkannt, es aber abgelehnt, den Rückstellungsbetrag durch künftige Einnahmen zu mindern, die der Unternehmer durch Kippgebühren erzielen werde. Das Erstgericht hatte demgegenüber festgestellt, daß der Betrag der für das Abladen des Auffüllmaterials bezahlten Kippgebühren höher sei als der dem Unternehmer zur Erfüllung der Auffüllverpflichtungen treffende Aufwand. Rückstellungsfähig sei aber nur der Betrag, der dem in Zukunft anfallenden tatsächlichen Aufwand entspreche. Das Erstgericht hat somit eine Saldierung des drohenden Aufwands mit den zu erwartenden Einnahmen vorgenommen. Auch Littmann³ hält eine Verrechnung für zulässig, weil wirtschaftlich beide Vorgänge aufs engste im Zusammenhang stünden und der Unternehmer aus der Auffüllungsverpflichtung sowohl eine Last als auch Vorteile habe, die die Last minderten. Der Vorgang müsse daher als Einheit betrachtet werden. Die Einnahmen stehen zwar insoweit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Wiederauffüllverpflichtung, als die Verpflichtung des Unternehmers in dem Umfang erlischt, in dem Schutt in die Gruben gefüllt wird. Dies hat jedoch nicht zur Folge, daß beim Unternehmer niedrigere

¹Diehl BB 1977, 290 (291 f) und BB 1980, 34 (35)

²BFH v. 16.09.1970 BStBl 1971 II, 85 (87); Hoffmann BB 1965, 943 ff und BB 1971, 384 (385); vgl. auch zum Bewertungsrecht: BFH v. 26.10.1970 BStBl 1971 II, 82 f

³Littmann §§ 4, 5 Anm. 475 und DStR 1971, 124

oder gar keine Ausgaben^{an-} fallen. Die Möglichkeit, allein auf Grund in Zukunft zu schließender Verträge Einnahmen zu erzielen, ist nicht bilanzierungsfähig¹. Die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem zu erwartenden Aufwand und den erwarteten Einnahmen ist zu locker und die Einnahmen sind noch zu ungewiß, als daß eine einheitliche Betrachtung der beiden Vorgänge und eine Verrechnung gerechtfertigt wäre.

¹BFH v. 16.09.1970 aaO; BFH v. 26.10.1970 aaO; Albach StbJb 1968/69, 305 (316/317)

3. Kapitel Der teilerfüllte Vertrag

Verträge werden oft nicht mit einer, sondern mit einer Reihe zeitlich auseinander liegender Leistungen erfüllt. Dadurch kommt es vor, daß der Unternehmer seine von ihm geschuldete Lieferung oder Leistung bereits am Bilanzstichtag teilweise erbracht hat. So kann die zu liefernde Ware bereits teilweise hergestellt oder geliefert sowie die geschuldete Dienstleistung bereits zum Teil erbracht sein. Auch der Vertragspartner des Unternehmens kann, noch bevor mit der Erbringung der Lieferung oder Leistung der Schwebestand des Geschäfts beendet wird, am Bilanzstichtag bereits ganz oder teilweise Zahlung geleistet haben.

1. Abschnitt Die Teilerfüllung durch den Leistungsverpflichteten

I. Unselbständige Teilleistungen

Mit der Erbringung seiner Teilleistung ist der Unternehmer der Gewinnrealisierung ein Stück näher gekommen. Ein Teil des Produktions-, Lieferungs- bzw. Leistungsrisikos ist weggefallen. Gleichwohl ändert dies nichts daran, daß der Unternehmer seine vertragliche Verpflichtung noch nicht voll erfüllt hat¹. Nur die vollständige Leistung ist aber für den Vertragspartner von Interesse. Der Unternehmer kann auch trotz erbrachter Teilleistung in der Regel keine dem Fertigungsgrad der Leistung entsprechende Teilvergütung verlangen.

Für den noch zu erbringenden, restlichen Teil der geschuldeten Leistung besteht das Produktions-, Lieferungs- bzw. Leistungsrisiko fort. Die künftigen Aufwendungen sind noch ungewiß und können den Gewinn aufzehren bzw. mindern². Es würde deshalb dem Grundsatz der Vorsicht widersprechen, bereits in diesem Stadium den Gewinn aus dem schwebenden Geschäft auszuweisen. Der mit dem Geschäft verbundene Erfolg ist noch nicht verwirklicht³. Da auch die noch zu er-

¹Pohlner BBK F 13, 1068

²RFHE 29, 283; Stapper S. 49; Falkenroth BB 1953, 975

³Pohlner BBK F 13, 1068; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (7); Vellguth S. 45; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (604)

bringende Restleistung den mit dem Geschäft angestrebten Gewinn beeinflußt, ist auch ein Ausweis eines dem Fertigungsstand der bisherigen Leistung entsprechenden Teilgewinns grundsätzlich nicht zulässig¹.

Soweit mit der erbrachten Leistung bereits aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter erstellt wurden, sind diese als unfertige Erzeugnisse in der Bilanz mit den Herstellungskosten zu aktivieren². Im übrigen dürfen nicht allgemein Aufwendungen vor Erfüllung oder Teilerfüllung aktiviert werden³. Denn durch die Aufwendungen entsteht für den Unternehmer noch kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut. Nicht diese, sondern nur eine schuldrechtliche Teilerfüllung rechtfertigt die Aktivierung mit den bisher angefallenen Herstellungskosten unter "in Arbeit befindliche Aufträge", mit der in dieser Höhe der Anspruch auf die Gegenleistung ausgewiesen wird. Vor einer schuldrechtlichen Teilerfüllung, die voraussetzt, daß dadurch etwas in das Vermögen des Gläubigers hinein geleistet wurde, darf der Anspruch auf das Entgelt noch nicht entsprechend dem Leistungsfortschritt ausgewiesen werden. Es genügt noch nicht, daß betriebsintern Kosten zur Erfüllung der Verbindlichkeit entstanden sind⁴. Diese Aufwendungen müssen zunächst einmal erfolgsmindernd verbucht werden⁵. Damit verursacht das schwebende Geschäft zwar bilanztechnisch Verluste, obwohl es voraussichtlich gewinnbringend sein wird. Dieses an sich wirtschaftlich falsche Ergebnis muß aber hingenommen werden, weil auch eine erfolgsneutrale Bilanzierung durch Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens daran scheitert, daß dessen Voraussetzungen nicht erfüllt sind⁶.

II. Selbständige Teilleistungen

Ein Teilgewinnausweis kommt jedoch in Betracht, wenn die Lieferung oder Leistung in wirtschaftliche selbständige Einzellieferungen oder -leistungen unterteilt werden kann.

¹Stapper S. 49/50; a.A. Arensberg S. 72; für einen weitergehenden Teilgewinnausweis FG Berlin v. 20.11.1973 EFG 1974, 303 (304)

²Schmidt DB 1977, 1068

³Döllerer BB 1974, 1541 (1545/46); a.A. Kropff § 151 Anm. 44; Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 122

⁴Döllerer aaO;

⁵a.A. BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960III, 291 (293), das allerdings vor Inkrafttreten des § 5 III EStG ergangen ist

⁶vgl. § 5 III Nr. 1 EStG

1. Bei Dauerschuldverhältnissen

a) Die Besonderheit der Dauerschuldverhältnisse gegenüber den sonstigen Schuldverhältnissen besteht darin, daß der in der Regel fortwährend zu erbringenden Leistung eine auf Zeitabschnitte abgestellte Gegenleistung gegenübersteht. So schuldet etwa der Vermieter die fortlaufende Gewährung der Nutzung der Mietsache für die vereinbarte Mietdauer. Die Miete wird jeweils zeitabschnittsweise, in der Regel pro Monat, abgerechnet und bezahlt. Auch bei Dienstverträgen als Dauerschuldverhältnisse schuldet der Unternehmer seine Dienste, deren Vergütung zeitabschnittsweise bemessen wird.

Bezogen auf die Gesamtlaufzeit des Vertrages liegt zwar bezüglich der während eines bestimmten Zeitabschnitts erbrachten Leistung eine Teilleistung vor¹. Der Unternehmer hat nämlich damit seine Verpflichtungen aus dem Schuldverhältnis noch nicht vollständig erfüllt. Dennoch hat der Unternehmer für diesen Zeitraum seine Leistung vollständig erbracht. Mit der Erbringung der Teilleistung durch den Unternehmer ist ein klagbarer Anspruch gegen den Kunden entstanden. Die Teilleistungen sind insoweit selbständig, als der entstandene Vergütungsanspruch nicht mehr von den künftig noch zu erbringenden Leistungen abhängt. Einem Gewinnausweis steht daher nichts mehr im Wege². Für den Unternehmer ergibt sich dieselbe Lage, wie wenn er bei Schuldverhältnissen, die sich in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen, die wirtschaftliche Hauptleistung erbracht hätte. Der Unternehmer ist also verpflichtet, den sich aus der Erbringung der Teilleistung ergebenden Vergütungsanspruch auszuweisen.

b) Im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen kann auch eine Verpflichtung zu einer einmaligen Leistung bestehen. So ist bei Nutzungsverträgen, wie Miete, Pacht und Darlehen; zunächst erforderlich, daß dem Nutzungsberechtigten der zu nutzende Gegenstand überlassen wird. Bei Lizenzverträgen ist die Begründung eines Nutzungsrechts zugunsten des Lizenznehmers notwendig. Diese Leistungen stellen noch keine ein-

¹ vgl. auch BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529 (531)

² BFH v. 06.02.1964 StRK § 4 EStG R 677; BFH v. 28.01.1960 StRK § 4 EStG R 354; FG Berlin v. 20.11.1973 EFG 1974, 303; Nies Wpg 1972, 383 (388)

seitige Erfüllung der Dauerschuldverhältnisse dar. Sie sind vielmehr die Grundlage für den Beginn von in Leistung und Gegenleistung ausgeglichenen gegenseitigen Verträgen. Der Charakter dieser Verträge wird nicht durch die Einräumung des Nutzungsrechts, sondern durch die Berechtigung zur Ausübung dieses Rechts während der Vertragsdauer bestimmt¹.

2. Bei sonstigen Schuldverhältnissen

Die Bilanzierung von Teilentgelten und damit ein Teilgewinnausweis kommt bei sonstigen Schuldverhältnissen dann in Betracht, wenn abgrenzbare Teilleistungen von dem Vertragspartner abgenommen worden sind. Solche Teilleistungen können dann wie selbständige Leistungen behandelt werden².

(1) Die Abgrenzbarkeit kann sich einmal aus der Natur der Leistung selbst ergeben³. Maßgebend für das Vorliegen abgrenzbarer Teilleistungen ist, ob die Teile nach der Verkehrsauffassung als selbständig und unabhängig anzusehen und etwa in ihrer Gebrauchsfähigkeit für sich zu beurteilen sind⁴.

Keine Schwierigkeit bereitet die Beurteilung, wenn der Unternehmer sich verpflichtet, gleichartige Gegenstände zu liefern. Wird einer dieser Gegenstände übereignet, kann eine abgrenzbare Teilleistung angenommen werden⁵. Auch bei Lieferung ungleichartiger Gegenstände, die unabhängig voneinander nutzungsfähig sind, kann eine selbständige Teilleistung angenommen werden. In diesen Fällen wird man eine Verpflichtung des Unternehmers zum Ausweis des entsprechenden Teilanspruchs annehmen müssen, sofern der Vergütungsanspruch nicht rechtlich von der Restlieferung abhängig ist. Dies ist in der Regel nicht der Fall, weil es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Grunde nur um die Zusammenfassung mehrerer Lieferungsverträge handelt⁶.

¹BFH v. 27.02.1976 BStBl 1976 II, 529 (531)

²BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; BFH v. 06.02.1964 StRK EStG § 4 R 677; BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291; BFH v. 19.02.1959 StRK EStG § 6 I Nr 2 R 86; OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 83; RFH v. 11.1.39 RStBl 1939, 323; RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930, 9; Pohlner BBK F 13, 1061 (1068); Mutze AG 1969, 276; Mittelbach DStZ A 1957, 375 f; Nies Wpg 1972, 383 (387); Schäfer S. 18; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 x (8) und 49 z "Honoraransprüche" (2); Döllnerer BB 1974, 1541 (1544)

³BFH v. 06.02.1964 StRK EStG § 4 R 677

⁴Schäfer S. 18

⁵Schäfer S. 18

Im übrigen lassen sich zur Abgrenzbarkeit von Teilleistungen allgemeine Regelungen kaum aufstellen. Es ist vielmehr auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen. Der äußere Anhaltspunkt für die Annahme abgrenzbarer Teilleistungen wird in den meisten Fällen die Tatsache sein, ob die einzelnen Teilleistungen tatsächlich einzeln abgerechnet werden und als einzelne Erfüllungsgeschäfte gelten können, oder ob die Abrechnung nur über die Gesamtheit der geschuldeten Leistung erfolgen kann. Bei einem Steuerberater kann daher z.B. dessen Tätigkeit in folgende selbständig abrechenbare Teilleistungen gegliedert werden: Buchhaltungsarbeiten, Bilanzaufstellung, Abgabe von Steuererklärungen.¹

Bestehen hinsichtlich des darzustellenden Geschäfts keine schwerwiegenden Zweifel bezüglich seines wirtschaftlichen Ergebnisses, droht also aus der restlichen Leistung kein Verlust, so kann der Unternehmer die Ansprüche auf ein Teilentgelt ausweisen und damit einen entsprechenden Teilgewinn realisieren. Allerdings wird man grundsätzlich einen Zwang zum Ausweis des Teilgewinns verneinen müssen, da der Unternehmer eben doch noch nicht den Vertrag voll erfüllt hat. Das Wahlrecht des Unternehmers zum Teilgewinnausweis kommt dadurch zum Ausdruck, daß er mit dem Kunden über die selbständigen Teilleistungen gesondert abrechnet. Hat er dies getan, so muß er auch den Teilentgeltsanspruch in der Bilanz aktivieren.

(2) Die Abgrenzbarkeit von Teilleistungen braucht sich aber nicht immer aus der Natur der Teilleistung selbst zu ergeben. Ansprüche für Teilleistungen, die sich nach einer Gebührenordnung richten, sind zu aktivieren, wenn es sich um selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistungen handelt². Dies kommt insbesondere bei Architekten, Rechtsanwälten und Ärzten in Betracht. So entsteht für den Arzt, der einen Kassenpatienten behandelt, mit Ablauf eines Quartals der Vergütungsanspruch und zwar unabhängig davon, inwieweit die Behandlung gediehen ist. Entsteht bereits mit der Erbringung der

⁶ es sei denn, es kommt bei gleichartigen Waren besonders auf eine bestimmte Menge, bei ungleichartigen Gegenständen auf eine bestimmte Zusammensetzung an; vgl. auch Vellguth S. 60

¹ BFH v. 06.02.1964 StRK EStG § 4 R 677

² BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291 (293); BFH v. 24.03.1960 BStBl 1960 III, 268; BFH v. 13.03.1964 BStBl 1964 III, 297; BFH v. 14.5.65 BStBl 1965 III, 438 (440); FG Düsseldorf v. 25.02.1958 EFG 1959, 157; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Honoraransprüche" (4); Pünder BB 1961, 525; Thoma FR 1957, 195/196; vgl. auch 5. Kapitel 4. Abschnitt IV S. 312 ff; BFH v. 13.12.1979 FR 1980, 249 (250)

Teilleistung ein Vergütungsanspruch nach einer Gebührenordnung, so bestehen keinerlei Zweifel an der Höhe des Entgeltsanspruchs mehr, die diesen so unsicher erscheinen lassen könnten, daß er nicht Gegenstand einer Aktivierungspflicht sein könnte¹.

Das gleiche wird zu gelten haben, wenn auf Grund von Sonderabmachungen zwischen den Vertragspartnern ein Anspruch bereits mit der Erbringung bestimmter Teilleistungen entstehen soll². Dann kann der Unternehmer mit der Erbringung der Teilleistung das Teilentgelt fordern und muß dieses auch dementsprechend ausweisen.

III. Die langfristige Fertigung

Die rasch fortschreitende technische Entwicklung in der Wirtschaft führt in einigen Branchen, wie z. B. im Schiffbau, Kraftwerksbau, Maschinenbau sowie beim Bau industrieller Anlagen, zur Erstellung fortschreitend größerer Produktionseinheiten³. Die Abwicklung solcher Verträge - in aller Regel handelt es sich um Werkverträge - nimmt naturgemäß eine längere Zeit in Anspruch, während der sich das Geschäft in der Schwebe befindet⁴. Bei dem Unternehmer fallen, zur Erbringung seiner Leistung Aufgaben der verschiedensten Art an. So sind etwa beim Bau einer industriellen Anlage folgende Abwicklungsstufen denkbar:

1. Verfahrensüberlassung durch Abschluß von Lizenzverträgen.
2. Konstruktion der Anlage.
3. Einkauf der Ausrüstungsgegenstände.
4. Bau und Montage.
5. Inbetriebsetzung⁵.

Solche Arbeiten ziehen sich oft bis zur Fertigstellung über Jahre hinweg und nehmen häufig einen wesentlichen Teil der Kapazität des Unternehmens in Anspruch.⁶

¹BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291; Lenz StWa 1959, 224 (225)

²BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291; FG Berlin v. 20.11.1973 EFG 1974, 303 (304); BdF v. 06.03.1968 BStBl 1968 I, 414; BdF v. 2.2.62 DB 1962, 219 und 351; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Honoraransprüche" (3); Pünder BB 1961, 525; vgl. auch § 13 I Ziffer 1 a UStG, wonach Teilleistungen vorliegen, wenn für bestimmte Teile einer Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird.

³Bodarwé DB 1971, 1973; Krause/Schmidt DB 1972, 689; Feuerbaum DB 1968, 1501; Mutze AG 1969, 275

⁴Barske NWB F 17 a, 494

⁵Wirke DB 1973, 1567

⁶

1. Die Problematik langfristiger Fertigung

a) Die Langfristigkeit

Wenn auch in der Literatur häufig auf die bilanzielle Problematik bei langfristiger Fertigung hingewiesen wird, so wird nicht eindeutig festgelegt, wann von einer Langfristigkeit gesprochen werden kann. Die Tatsache, daß ein Fertigungsvorgang langfristig ist, hängt nicht nur von der Auftragsgröße, sondern auch von der Größe des Unternehmens ab¹. Die Durchführung des gleichen Auftrags, z. B. eines Bauauftrags, kann für ein kleines Unternehmen eine Zeitdauer von mehreren Jahren erfordern, während ein Großunternehmen dafür unter Umständen nur wenige Monate benötigt². Mellerowicz³ bezeichnet eine Fertigungsdauer von mindestens sechs Monaten bereits als langfristige Fertigung. Nach Kresse⁴ liegt Langfristigkeit vor, wenn die Fertigung mindestens zwei Abrechnungsperioden umfaßt. Mittelbach⁵ hält Aufträge für langfristig, wenn an zwei oder mehr Bilanzstichtagen teilfertige Wirtschaftsgüter in der Bilanz auszuweisen sind.

Da die Langfristigkeit von Auftrags- und Unternehmensgröße abhängt, ist sie ein relativer Begriff. Von einer langfristigen Fertigung muß bereits dann gesprochen werden, wenn die Zeitdauer der Fertigung für das betroffene Unternehmen eine besondere Beurteilung notwendig macht. So muß bereits ein Auftrag, der einen wesentlichen Teil der Fertigungskapazität eines Unternehmens beansprucht, dann unter dem Gesichtspunkt der "Langfristigkeit" gesehen werden, wenn er über einen einzigen Bilanzstichtag hinausläuft⁶. Denn bereits bei einer Erstreckung der Fertigung über mindestens zwei Abrechnungsperioden stellt sich die bei länger dauernder Fertigung bedeutsamste Frage, ob der aus dem Auftrag dem Unternehmer erwachsende Gewinn anteilig auf die Dauer der Fertigung zu verteilen oder erst bei Fertigstellung und Abnahme des Werks vom Unternehmen auszuweisen ist. Unter lang-

¹Schmidt/Meyer DB 1975, 68; Bodarwé DB 1971, 1973;

²Bodarwé DB 1971, 1973;

³Mellerowicz K., Kosten und Kostenrechnung, Band II: Verfahren, 2. Teil Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Aufl. Berlin 1968, S. 289;

⁴Kresse W.: Die neue Handelsbilanz, 2. Auflage, Stuttgart 1966, S. 54;

⁵Mittelbach DStZ A 1957, 375 (376)

⁶Schmidt/Meyer DB 1975, 68; Bodarwé DB 1971, 1973

fristiger Fertigung ist somit eine Fertigung zu verstehen, deren Dauer sich über mindestens zwei oder mehr Abrechnungsperioden erstreckt. Es kann daher ein Fertigungsprozeß bereits dann unter dem Gesichtspunkt der Langfristigkeit gesehen werden, wenn er sich über einen einzigen Bilanzstichtag erstreckt¹.

b) Die Gewinnzusammenballung

Die Bewertungsvorschriften für das Umlaufvermögen sind durch das Prinzip der Vorsicht geprägt, das den Ausweis nicht realisierter Gewinne verbietet. Der Erlös darf erst im Zeitpunkt der Erbringung der Lieferung oder Leistung aktiviert werden. Dies bedeutet für eine langfristige Fertigung, daß bei strenger Anwendung des Verbots, nicht realisierte Gewinne auszuweisen, eine Gewinnrealisierung erst nach Durchführung des Großauftrags stattfindet, was unter Umständen erst Jahre nach der Auftragserteilung der Fall ist². Bis dahin wären die zur Herstellung angefallenen Kosten in der Bilanz zu aktivieren und eventuell bereits vereinnahmte Zahlungen des Kunden als Anzahlungen zu passivieren³. Diese Bilanzierungsweise hat im Jahresabschluß tendenziell zwei Folgen:

aa) In den Perioden der Fertigung wird, obwohl aus dem Auftrag ein Gewinn zu erwarten ist, ein Bilanzverlust ausgewiesen. Denn eine erfolgsneutrale Bewertung der teilfertigen Erzeugnisse zu den Selbstkosten ist nicht möglich. Die zu aktivierenden Herstellungskosten umfassen nämlich nicht sämtliche bei der Ausführung des Auftrags entstandene Kosten. Die nicht aktivierbaren Aufwendungen gehen erfolgsmindernd in die Bilanz ein⁴.

bb) In der Periode der Vollendung und Abnahme des Werks fällt der Gewinn des gesamten Auftrags zusammengeballt an⁵. Dies führt angesichts des progressiven Steuertarifs, insbesondere dann wenn im selben Jahr zufällig mehrere Großprojekte fertiggestellt würden, zu

¹ebenso Schmidt/Meyer DB 1975, 68; Bodarwé DB 1971, 1973;

²Feuerbaum DB 1968, 1501

³Feuerbaum DB 1968, 1501

⁴Krause/Schmidt DB 1972, 689; Albach StbJb 1970/71, 299; Bodarwé DB 1971, 1974; Kropff § 149 Anm. 87; Fehrenbach FR 1957, 412

⁵Krause/Schmidt DB 1972, 689; Albach StbJb 1970/71, 299; Kropff § 149 Anm. 87; Neumann S. 174; Stapper S. 47; Mittelbach DStZ A 1957, 375 (376); van der Velde Wpg 1950, 488 (491)

einer höheren Steuer¹. Allein das Jahr der Gewinnrealisierung würde mit diesem Gewinn belastet, obwohl auch die in den vorhergehenden Jahren durchgeführten Arbeiten mit dazu beigetragen haben, diesen Gewinn zu verwirklichen.

2. Der Ansatz in der Bilanz

a) Die teilfertigen Arbeiten als Wirtschaftsgüter

Teilfertige Erzeugnisse stellen Wirtschaftsgüter dar, die dem Hersteller bis zur Abnahme des Werks durch den Besteller zuzurechnen sind. Bei langfristiger Fertigung stellt sich aber die Frage, ob nicht schon vor Abnahme des Werks dieses dem Besteller zuzuordnen ist. Dies ergibt sich aus dem besonderen Charakter der Auftragsfertigung. Sie ist in der Regel Einzel-, allenfalls Kleinserienfertigung, aber keine Massenfertigung. Der Auftraggeber hat häufig einen sehr großen Einfluß auf die Auftragsgestaltung und die Ausführung der Fertigung. Die wirtschaftliche Abhängigkeit des Herstellers vom Auftraggeber kann gerade bei einmaliger Fertigung sehr groß sein. Man denke z. B. an die Herstellung hochspezialisierter Anlagen, die nach Fertigstellung nur vom Auftraggeber genutzt werden können. Dieser wirtschaftliche Einfluß bewirkt aber dennoch nicht, daß der Auftraggeber das Verwertungsrecht über das Erzeugnis erhält. Das Verwertungsrecht auf eigene Rechnung ist aber entscheidendes Kriterium für die Zurechenbarkeit zu einem Vermögen. Der Hersteller hat bis zur Fertigstellung und Abnahme aufgrund des Werkvertrags jederzeit das Recht, auf das unfertige Erzeugnis einzuwirken, es zu verarbeiten und zu verwerten. Die langfristig gefertigten Produkte stellen daher grundsätzlich Vermögensgegenstände dar, die der Hersteller bis zur Abnahme als seinem Vermögen zugehörig zu bilanzieren hat^{2 3}.

¹Bodarwé DB 1971, 1974, Krause/Schmidt DB 1972, 690; Mittelbach DStZ 1957, 376

²Schmidt/Mayer DB 1975, 70 f; Nickolay DStR 1976, 274

³für Anlagen, die wesentliche Bestandteile eines Grundstücks werden, vgl. aber Seite 189 ff

b) Die Bewertung teilfertiger Arbeiten

aa) Die Bewertung zu den Herstellungskosten

Selbst wenn in manchen Branchen fortschreitend größere Produktionseinheiten erstellt werden, machen die bei langfristiger Fertigung vorhandenen Bilanzierungsprobleme kein generelles Abgehen von den allgemeinen Bewertungsvorschriften erforderlich. Denn einmal werden die größer gewordenen Einheiten oft auch von entsprechend gewachsenen großen Unternehmen erstellt. Zum anderen werden die bei langfristiger Fertigung vorhandenen Bilanzierungsprobleme häufig wesentlich dadurch gemildert, daß bei Unternehmen sich überlappende Aufträge vorliegen¹.

Grundsätzlich muß daher auch bei langfristig zu erstellenden Produkten davon ausgegangen werden, daß diese bis zur Auslieferung bzw. Abnahme, solange also das Geschäft noch schwebt, beim Hersteller als fertige oder unfertige Erzeugnisse im Vorratsvermögen gemäß § 6 I Ziffer 2 EStG zu Herstellungskosten oder zum niedrigeren Teilwert zu bilanzieren sind. Ein höherer Wertansatz würde dazu führen, nicht realisierte Gewinne auszuweisen². Der Grundsatz der Vorsicht erlaubt es angesichts der gerade bei langfristiger Fertigung in großem Maß vorhandenen Risiken nicht, generell einen Ansatz in der Bilanz über die Herstellungskosten hinaus vorzunehmen.

bb) Die Teilgewinnrealisierung

Würde das Realisationsprinzip auch bei langfristiger Fertigung streng beachtet und deshalb die Gewinnrealisierung erst bei Abnahme des fertigen Werks vorgenommen, so kann dies ein völlig falsches Bild von der Ertragslage des Unternehmens vermitteln³. Das gilt besonders für kleinere Unternehmen, bei denen das ausgleichende Gesetz der großen Zahl nicht wirksam wird und daher eher als bei Großunternehmen untragbare Härten entstehen können⁴.

Der Umsatz von Unternehmen, die langfristige Aufträge durchführen, kann starken Schwankungen unterworfen sein. Dies ist vor allem dann

¹ Kücken DB 1974, 1976

² RFH v. 11.01.1939 RStBl 1939, 323; RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930, 9; Littmann § 6 Anm. 585; Mutze AG 1969, 276

³ Barske NWB F 17 a, 485 (494); Krause/Schmidt DB 1972, 690

⁴ Bodarwé DB 1971, 1973

der Fall, wenn die Fertigstellung verschiedener Anlagen zufälligerweise in einem Jahr zusammenfällt. In diesem Jahr müßte das Unternehmen einen sehr hohen Umsatz ausweisen, während auf die vorhergehenden oder nachfolgenden Jahre unter Umständen kein nennenswerter Umsatz oder gar ein Verlust entfiel. In diesen Jahren kann aber das Unternehmen gerade intensiv an der Abwicklung des betreffenden Auftrags gearbeitet haben¹. Dies gilt vor allem dort, wo einzelne Großprojekte eine solche Größenordnung erreichen, daß sie das Gesamtgeschehen des Unternehmens mitbestimmen oder wo der Großauftrag gar dessen Kapazität erschöpft.

Die Bilanz würde also nicht die wahre Ertragslage des Unternehmens widerspiegeln². Diese Verzerrung erschwert die Beurteilung des Geschäftsverlaufs³, hat negative Auswirkungen auf die Beziehungen zu Geschäftspartnern, insbesondere bezüglich der Beurteilung der Kreditwürdigkeit⁴, beeinträchtigt die Gewinnrechte der Gesellschafter⁵ und ist auch für die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse⁶ unbefriedigend. Die Bilanz soll aber gerade einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens geben. Dies ist Ausdruck des Grundsatzes der Bilanzwahrheit. Er darf aber durch die Befolgung des Grundsatzes der Vorsicht nicht völlig unterdrückt werden⁷.

Die uneingeschränkte Anwendung der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze auf die langfristige Fertigung entspricht auch nicht den Forderungen der dynamischen Bilanzauffassung⁸. Würde der Gewinn erst bei der Abnahme des Werks ausgewiesen, so fiel auf das Jahr der Abnahme der gesamte Gewinn aus der mehrjährigen Tätigkeit, obwohl auch die vorangegangenen Perioden genauso an der Gewinnerzielung beteiligt waren. Es würden im Jahr der Abnahme Erträge anfallen,

¹ Feuerbaum DB 1968, 1501; Mittelbach DStZ A 1957, 376

² Krause/Schmidt DB 1972, 690; Bodarwé DB 1971, 1973; Mutze AG 1969, 277; Barske NWB F 17 a, 485 (494); Feuerbaum DB 1968, 1501

³ Kropff § 149 Anm. 87; Krause/Schmidt DB 1972, 690

⁴ Bodarwé DB 1971, 1974, Krause/Schmidt DB 1972, 690

⁵ Kropff § 149 Anm. 87

⁶ Kropff § 149 Anm. 87; Krause/Schmidt DB 1972, 689; Mutze AG 1969, 277

⁷ Bodarwé DB 1971, 1973

⁸ vgl. auch Mutze AG 1969, 277

deren Einnahmen auch frühere Perioden betreffen, die auch einen Ausgleich von in früheren Perioden geschehenen Ausgaben bedeuten¹.

Aus diesen Gründen dürfen nach herrschender Meinung bei langfristiger Fertigung die Wertansätze für noch nicht fertiggestellte und abgenommene Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen über den Herstellungskosten liegen, und darf darüber hinaus auch eine Teilrealisierung von Gewinnen vorgenommen werden².

(1) Bei selbständigen Teilabschnitten

Ein Gewinnansatz kommt dann in Betracht, wenn der Unternehmer mit dem Auftraggeber über Teilabschnitte des langfristig herzustellen- den Werks abrechnet. Voraussetzung hierfür ist, daß abgrenzbare und fertige Teilleistungen von dem Vertragspartner abgenommen werden oder wirtschaftlich als abgenommen gelten. Solche abgrenzbaren Teilleistungen werden dann wie selbständige Leistungen behandelt³.

(a) Wann derartige in sich geschlossene Teile einer Leistung vorliegen, ist also von erheblicher Bedeutung. Bei so umfangreichen Arbeiten gehen diese aber trotz der erfolgten Trennung in ein Leistungsverzeichnis ineinander über, so daß eine Trennungslinie immer flüssig sein wird.⁴ Maßgebend für das Vorliegen besonderer Teilabschnitte ist, ob die Teile nach der Verkehrsauffassung als selbständig und unabhängig anzusehen und etwa in ihrer Gebrauchsfähigkeit für sich zu beurteilen sind. Der Annahme von Teilleistungen steht nicht entgegen, daß für die Schlußrechnung die Gesamtarbeit nochmals aufgemessen wird⁵.

¹ vgl. auch Schmalenbach S. 65 f

² Bodarwé aaO; RFH v. 22.10.1931 RStBl 1932, 13; RFH v. 22.02.1935 RStBl 1935, 709; Krause/Schmidt DB 1972, 690; Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70; Mittelbach DStZ A 1957, 375 (376); Aufermann ZfB 1951, 238; a.A. Kropff § 149 Anm. 89; Vellguth S. 107/108; Schmalenbach S. 63; einschränkend auch Kücken DB 1974, 1976;

³ BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27/28; BFH v. 19.02.1959 StRK § 6 I Ziffer 2 EStG R 86; RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930, 9; OFD Hannover Vfg. v. 28.06.1960 BB 1960, 975 (976); OFD Bremen Vfg. v. 29.02.1952 DB 1952, 522; Mutze AG 1969, 276; Krill NWB F 17 a, 367; Mittelbach DStZ A 1957, 376; Barske NWB F 17 a, 494; van der Velde WpG 1950, 491; Kaatz FR 1957, 480; Vellguth S. 105 ff; Littmann § 6 Anm. 587; Kropff § 149 Anm. 89; Helfenstein S. 545/546; Fehrenbach FR 1957, 412; Gnam 15 Baugewerbe Anm. 28; Lenz StWa 1959, 225; Eisenblätter DStZ 1942, 606; Stapper S. 65; Mutze FR 1962, 34; Falterbaum BBK F 13, 615 (616); Hoffmann NB 1957, 106 (108); Aufermann ZfB 1951, 238;

⁴ RFH v. 22.02.1935 RStBl 1935, 709

Keine Schwierigkeiten bereitet die Beurteilung, wenn der Unternehmer sich verpflichtet, gleichartige Gegenstände bzw. Anlagen herzustellen. Soll eine Werft etwa drei Schiffe herstellen und ist eines bereits fertiggestellt, kann eine abgrenzbare Teilleistung angenommen werden, auch wenn die Verpflichtung auf die Lieferung sämtlicher drei Schiffe geht. Bei ungleichartigen Gegenständen bzw. Anlagen, die unabhängig voneinander nutzungsfähig sind, wie etwa Haus und Garage, kann ebenfalls eine selbständige Teilleistung angenommen werden.

Im übrigen lassen sich bei Gegenständen und Anlagen, die nur als Ganzes nutzungsfähig sind, angesichts der Vielfalt langfristiger Fertigungen allgemeingültige Aussagen kaum treffen. Maßgebend sind vielmehr die Besonderheiten des Einzelfalls. So kann ein Vertrag über die Lieferung einer funktionsfähigen Anlage, z.B. einer Fabrikanlage in die Lieferungsgeschäfte bezüglich der zur Herstellung erforderlichen Einzelteile und in die Montage der gelieferten Teile aufgespalten werden.¹ Bei Bauarbeiten liegen nach einem Urteil des RFH vom 30.10.1929² abgrenzbare Teilleistungen vor, wenn nach dem Vertrag ein Bau in besonderen Abschnitten unter Gewährung entsprechender Teilentgelte herzustellen ist. Besondere Abschnitte stellen etwa die Erdarbeiten, sowie die Fertigstellung der einzelnen Geschoße im Rohbau, sowie der Innenausbau von Teilen des Bauwerks dar. Gerade im Baugewerbe aber zeigen sich die großen praktischen Schwierigkeiten, die mit einer getrennten Abrechnung und Abnahme zusammenhängen, da die Arbeiten oft ineinander übergreifen³.

(b) Zur Annahme von selbständigen Teilleistungen, für die ein Teilgewinn realisiert werden kann, sind Teilabrechnungen des Unternehmers notwendig.⁴ Abgrenzbare Teilleistungen liegen nicht vor, wenn das

⁵RFH v. 11.01.1939 RStBl 1939, 323; RFH v. 22.10.1931 RStBl 1932, 13; Mittelbach DStZ A 1957, 376; Fehrenbach FR 1957, 412 (413)

¹Roer DB 1972, 350

²RFH RStBl 1930, 9; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z(4)

³RFH v. 22.12.1935 RStBl 1935, 709; vgl. auch die Beispiele bei Fehrenbach FR 1958, 221

⁴Kücken DB 1974, 1976; Barske NWB F 17 a, 485 (494); WP-Handbuch 1973, 604; Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70/71; Stapper S. 65; wohl auch OFD Hannover Vfg. v. 28.06.1960 BB 1960, 975 (976); a.A. Falterbaum BB K F 13, 615 (616); wohl auch OFH v. 13.01.1950 StRK EstG § 4 R9; Fehrenbach FR 1957, 412/413

Leistungsverzeichnis die Arbeiten zwar getrennt, bei Bauarbeiten etwa nach Erdbewegungs-, Beton- und Eisenbetonarbeiten ausschreibt, aber keine Einzelabrechnung der verschiedenen Teile, sondern lediglich eine Endabrechnung erfolgt¹. Das Leistungsverzeichnis dient lediglich als Grundlage für die Durchführung der Arbeiten und für ihre Preiskalkulation. Es ist jedoch nicht zum Ausweis selbständiger Teilleistungen geeignet. Eine Abrechnung der Teilleistungen ist deshalb erforderlich, weil es grundsätzlich dem Unternehmer überlassen bleiben muß, den Teilgewinn schon vor Vollendung des gesamten Werks zu realisieren². Dieses Wahlrecht muß irgendwie nach außen sichtbar gemacht werden. Hat sich der Unternehmer aber zur Ausstellung von Teilabrechnungen entschlossen, besteht eine Pflicht zum Gewinnausweis.

(c) Voraussetzung für die Annahme einer Teilgewinnrealisierung ist weiter, daß der Auftraggeber die abgerechnete, selbständige Teilleistung auch abgenommen hat³. Infolge der Teilabnahme geht ein beachtlicher Teil des Risikos, z. B. des Verlusts oder der Beschädigung der Einzelteile auf den Abnehmer über⁴.

Eine Teilabnahme kann vor allem darin gesehen werden, daß der Auftraggeber Abschlagszahlungen auf eine selbständig abrechenbare Teilleistung geleistet hat⁵. Bereits der RFH⁶ hatte die Berücksichtigung von Abschlagszahlungen des Auftraggebers gefordert, soweit in ihnen die im wesentlichen endgültige Bezahlung abgrenzbarer, fertiger Teilleistungen liegt. Hier komme nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein Rückforderungsrecht des Auftraggebers in der Regel nicht mehr in Betracht. Beide Parteien haben zu einem bestimmten Teil ihre Verpflichtungen erfüllt, der Unternehmer die Fertigstellung eines bestimmten Teils des Werks, der Auftraggeber dessen Bezahlung.

¹Krill NWB F 17 a, 367 und RWP-BI S. 23/24

²a.A. Eisenblätter DStZ 1942, 602 (606)

³BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27 (28); RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930, 9; Littmann § 6 Anm. 587; Stapper S. 67; Mittelbach DStZ A 1957, 376; Lenz StWa 1959, 224 (225); van der Velde Wpg 1950, 491

⁴Roer DB 1972, 350; Fehrenbach FR 1958, 221

⁵anders § 16 Nr. 1 Abs. IV 2. HS VOB/B

⁶RFH v. 11.01.1939 RStBl 1939, 323; RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930, 9; RFH v. 22.10.1931 RStBl 1932, 13;

Der BFH¹ trat dieser Auffassung im Grundsatz bei, ist aber im Gegensatz zur Rechtsprechung des RFH zu Recht der Auffassung, daß für die Höhe der Gewinnverwirklichung auf die Höhe der bis zum Bilanzstichtag geleisteten Abschlags- oder Vorauszahlungen nicht abgestellt werden darf. Die tatsächlich geleisteten Zahlungen dürfen sich nämlich nicht anders auswirken, als Forderungen auf Vorauszahlungen, die der Unternehmer aufgrund des Vertrags gegen den Auftraggeber am Bilanzstichtag geltend machen kann. Entscheidend ist allein, daß der Unternehmer am Bilanzstichtag abgrenzbare Leistungen ausgeführt hat, die vom Auftraggeber abgenommen worden sind bzw. als abgenommen angesehen werden müssen. Gleichwohl wird man aber jedenfalls weiterhin daran festhalten können, daß eine Teilabnahme angenommen werden kann, wenn der Auftraggeber auf selbständig abrechenbare Teilleistungen Abschlagszahlungen geleistet hat². Denn dadurch gibt der Auftraggeber zu erkennen, daß er die bisher von dem Unternehmer erbrachten Teilleistungen billigt. Das zitierte BFH-Urteil bezieht sich nur auf die Höhe des Gewinnausweises, der nicht von dem Wert der Abschlagszahlungen abhängig gemacht werden kann. Eventuell vereinbarte laufende Vorauszahlungen des Auftraggebers bewirken jedoch für sich allein keine Gewinnverwirklichung und damit keine Aktivierung eines anteiligen Gewinns³.

Die Vermutung einer Teilabnahme besteht auch dann, wenn endgültige Rechnungen über die einzelnen Leistungen erstellt und diese Rechnungen vom Auftraggeber angenommen werden⁴. Mit der Anerkennung der erstellten Rechnung ist eine Teilablieferung erfolgt, die zu einem Gewinnausweis führt.

(d) Ein Teilgewinnausweis vor endgültiger Ablieferung des Werks ist ferner nur zulässig, wenn im Zeitpunkt der Aufstellung oder Prüfung des Jahresabschlusses bezüglich des darzustellenden schwebenden Ge-

¹BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27 (28); BFH v. 19.02.1959 StRK EStG § 6 I Ziffer 2 R 86; ebenso Stapper S. 69; Lenz StWa 1959, 224 (225)

BFH aaO; Lenz aaO; Littmann § 6 Anm. 588; a.A. offenbar Mittelbach DStZ A 1957, 376, wonach eine Pflicht zum Gewinnausweis nur dann besteht, wenn der Unternehmer Abschlagszahlungen erhalten hat, die der erbrachten Teilleistung entsprechen.

²OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 84; Littmann § 6 Anm. 587

³Krill NWB F 17 a, 889

⁴OFH v. 13.01.1950 aaO; Littmann § 6 Anm. 588; Kaatz FR 1957, 480; van der Velde Wpg 1950, 491;

schäfts keine schwerwiegenden Zweifel hinsichtlich seines wirtschaftlichen Erfolgs bestehen¹.

Bei der Ermittlung der drohenden Risiken darf aber nicht etwa nur auf die einzelnen Teilleistungen abgestellt werden. Vielmehr ist das gesamte Vertragsverhältnis als Ganzes zu betrachten. Denn trotz irgendwelcher Zwischenabnahmen des Auftraggebers ändert sich nichts an der Tatsache, daß der Unternehmer die Erbringung der gesamten Lieferung bzw. Leistung schuldet und von dieser Verbindlichkeit noch nicht befreit ist². Der Auftraggeber will nicht einzelne Gegenstände der zu entrichtenden Anlage, mit denen er nichts anfangen kann, erwerben. Der Unternehmer schuldet das vollständige Werk. Sollte dieses nicht den vertraglichen Bedingungen entsprechen, so hat der Besteller das Recht, die Abnahme des Werks zu verweigern. Der Unternehmer kann sich dann keinesfalls auf die bereits erfolgten Teilabnahmen berufen³.

Die vertragliche Verpflichtung, trotz Aufteilung in Teilabschnitten ein funktionierendes Werk zu liefern, spricht an sich gegen die Zulässigkeit einer Teilgewinnrealisierung³. Die Gewinnrealisation kann angesichts der gerade bei langfristiger Fertigung vielfältigen und zum Teil nicht vorhersehbaren Risiken, z. B. bei Bauaufträgen etwa die Witterungsverhältnisse, erst nach Abnahme des fertigen Werks sicher beurteilt werden⁴. Insofern erscheint die Auffassung von Kropff⁵, wonach die Gewinne aus selbständig abzunehmenden und abzurechnenden Teilleistungen unter Wahrung des Realisationsprinzips gebucht werden können, unzutreffend zu sein. Geschuldet werden trotz Aufteilung der Leistung nicht die Teile des Werks, sondern das Werk in seiner Gesamtheit. Die Zulassung einer Teilgewinnrealisierung stellt daher gerade eine Durchbrechung des strengen Realisationsprinzips dar.

¹Bodarwé DB 1971, 1975; Mutze AG 1969, 279; Barske NWB F 17 a, 494; Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70; Leffson S. 200/201

²Krause/Schmidt DB 1972, 691; Roer DB 1972, 350

³Feuerbaum DB 1968, 1502

⁴Kücken DB 1974, 1976

⁵Kropff § 149 Anm. 89

Trotz der Bedenken, die gegen eine Teilgewinnrealisierung bestehen, sollte diese doch zugelassen werden. Denn sie wird heute allgemein praktiziert. An die Beurteilung der in dem Geschäft liegenden Risiken sind aber besonders strenge Anforderungen zu stellen, um dem Grundsatz der Vorsicht Rechnung zu tragen. Hierbei ist aber auch zu berücksichtigen, daß sich durch Teilabnahmen das Risiko hinsichtlich des Untergangs und der Verschlechterung der abgenommenen Gegenstände erheblich vermindert¹. Desgleichen verringert sich durch die Abschlagszahlungen auf die teilabgerechneten Leistungen das Delkredererisiko.

(2) bei unselbständigen Teilleistungen

Bei langfristiger Fertigung sprechen gewichtige Gründe dafür, auch schon vor vollständiger oder teilweiser Abnahme den Gewinn zu verwirklichen. Würden nur Gewinne aus einem vollständig abgewickelten Geschäft in der Bilanz ausgewiesen, so könnte dies zu kaum erträglichen Folgen führen². Schon die Rechtsprechung des RFH³ räumt im Anschluß an ein Gutachten des DIHT bei langfristiger Fertigung, und zwar im konkreten Fall bei einem Bauvorhaben, das sich über mehrere Jahre erstreckte, dem Unternehmer das Recht zur Gewinnverwirklichung ein. Der Unternehmer sei nicht gezwungen, mit dem Ausweis des Gesamtgewinns aus dem Auftrag bis zur Fertigstellung des Werks zu warten. Er könne den Gewinn entsprechend dem Fortschritt der Arbeiten auch ohne Teilabnahme realisieren. Dem ist die Rechtsprechung des OFH⁴ und des BFH⁵ gefolgt. Eine Konkretisierung der Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer derartigen Teilgewinnrealisierung erfolgte jedoch nicht. Die Auffassung der Rechtsprechung hat im Schrifttum zum Teil Ablehnung⁶, überwiegend aber Zustimmung gefunden⁷.

(a) Da der Unternehmer zu einer vorsichtigen Bilanzierung verpflichtet ist, kann ein Teilgewinnausweis nur unter folgenden Voraussetzungen erlaubt werden:

¹OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 85; Roer DB 1972, 350

²vgl. III 1 b Seite 171

³RFH v. 22.02.1931 RStBl 1932, 13; RFH v. 22.02.1935 RStBl 1935, 709; ebenso RdF-Erlaß v. 05.06.1942 RStBl 1942, 155

⁴OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 85

⁵BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; Bedenken äußert nun BFH vom 5.5.1976 BStBl 1976 II, 541

⁶Vellguth S. 105 ff; Schmalenbach S. 77/78; Leffson S. 166 (der allerdings gewisse Ausnahmen zuläßt); Helpenstein S. 544 ff; Neumann

1. Eine Gewinnrealisierung ist erst nach längerer Zeit möglich. Überwiegend wird davon gesprochen, daß eine Teilgewinnrealisierung auch ohne Teilabnahmen möglich ist, wenn sich der langfristige Auftrag über mehrere Jahre erstreckt¹. Ob hierbei schon zwei Jahre genügen, bleibt im Schrifttum in der Regel offen. Adler/Düring/Schmaltz² halten eine vorzeitige Gewinnrealisierung nur dann für zulässig, wenn der Gesamtgewinn erst in späteren Rechnungsperioden, also nicht etwa schon in der nächsten Periode anfallen würde. Die langfristige Fertigung muß sich daher über mindestens drei Rechnungsperioden erstrecken. Demgegenüber meinen Krause/Schmidt³, daß diese Voraussetzung logisch nicht begründbar ist. Denn der bilanzielle Ausweis werde nicht dadurch richtiger, daß im nächsten Jahresabschluß eine wertmäßige Korrektur in anderer Richtung erfolge, die dann auch diesen Abschluß verfälsche.

Die Auffassung von Adler/Düring/Schmaltz, wonach sich die langfristige Fertigung über mindestens drei Rechnungsperioden erstrecken muß, erscheint zutreffend. Wird nämlich der Auftrag innerhalb von zwei Rechnungsperioden durchgeführt, so ist die Verfälschung des Aussagegehalts der Bilanz keineswegs so schwerwiegend,^{so} daß hierdurch eine Außerachtlassung der allgemeinen Bewertungsvorschriften, insbesondere des Vorsichtsprinzips, keinesfalls gerechtfertigt ist.

2. Der Jahresabschluß würde ohne vorzeitige Gewinnverwirklichung ein völlig falsches Bild von der Lage des Unternehmens vermitteln⁴. Den allgemeinen Bewertungsvorschriften ist der Vorrang einzuräumen, wenn schutzwürdige Rechtsgüter nicht verletzt werden. Wenn aber die

S. 176; Schönnenbeck DB 1960, 1133 (1135); Kropff § 149 Anm. 89; Feuerbaum DB 1968, 1502 und DB 1978, 1041 (1044/45); Jacobs S. 207; Kaatz FR 1957, 479 (480); Zitzlaff StuW 1950, 445, wonach eine so uferlose Ausdehnung der Zulässigkeit der Teilgewinnrealisierung angesichts des überragenden Grundsatzes der Vorsicht nicht zulässig sei bzw. Einschränkungen bedürfe.

¹Wirke DB 1973, 1572; Fehrenbach FR 1958, 220 f; Mittelbach DStZ A 1957, 376; Bodarwé DB 1971, 1974 f; Albach StbJb 1970/71, 287 (299); Mutze S. 178; Aufermann ZfB 1951, 238; OFD Bremen Vfg v. 29.02.1952 DB 1952, 522

¹OFH v. 13.01.1950 aaO; RFH v. 22.02.1935 aaO; RFH v. 22.10.1931 aaO; RFH v. 11.01.1939 RStBl 1939, 323; Krause/Schmidt DB 1972, 690; Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70; Kropff § 149 Anm. 88; Littmann § 6 Anm. 589; Fehrenbach FR 1957, 413; Krill NWB F 17a, 889; Eisenblätter DStZ 1942, 602 (606); OFD Bremen Vfg. v. 29.02.1952 DB 1952, 522

²§ 149 Anm. 70; ebenso Mutze AG 1969, 278

³DB 1972, 690

⁴Mutze S. 178 und AG 1969, 278; Kropff § 149 Anm. 88; Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70; Krause/Schmidt DB 1972, 690; Wirke DB 1973,

Interessen des Unternehmens, seiner Inhaber oder seiner Gläubiger in erheblichem Umfang beeinträchtigt werden, insbesondere eine nur scheinbare erhebliche Verschlechterung der Ertragslage des Unternehmens ausgewiesen werden müßte, so ist dem Rechnung zu tragen¹. Der Jahresabschluß gibt dann ein falsches Bild von der Ertragslage des Unternehmens, wenn es sich bei der langfristigen Fertigung um Aufträge von erheblicher wertmäßiger Bedeutung handelt², bei denen zu ihrer Durchführung in den einzelnen Perioden hohe Aufwendungen anfallen und der Gewinn zusammengeballt verwirklicht würde. Die Ertragslage würde jedoch nicht verfälscht wiedergegeben, wenn das Unternehmen regelmäßig langfristige Aufträge, etwa auch dergleichen Größenordnung, ausführt, die sich zeitlich überlappen. Denn dann würden in regelmäßigen Zeitabständen Gewinne realisiert werden. Es käme zu keinen starken Gewinnschwankungen, die es rechtfertigen würden, von den allgemeinen Bewertungsvorschriften abzugehen³.

3. Der Wert der erbrachten Teilleistung und der auf sie entfallenden Erlösanteile muß zuverlässig ermittelt werden können⁴.

Daher ist es erforderlich, daß Unternehmen die langfristige Aufträge ausführen eine Kostenträgerrechnung führen, an Hand deren der Umfang der Leistungen und ihr Fertigungsgrad feststellbar sind⁵. Da aber für die Bewertung nicht die angefallenen Kosten, sondern die vereinbarten Erlöse entscheidend sind, müssen die den Kosten entsprechenden Erlösanteile ermittelt werden. Die Aufteilung der Erlöses muß aber durchaus nicht der Relation der bereits angefallenen zu den voraussichtlich noch aufzuwendenden Kosten entsprechen⁶.

4. Es müssen endgültige Teilabrechnungen vorliegen⁷.

1572; Bodarwé DB 1971, 1974; Thimmel DB 1968, 236;

¹Krause/Schmidt aaO; Bodarwé aaO

²Mutze AG 1969, 278; Krause/Schmidt aaO; Adler/Düring/Schmaltz aaO

³Krause/Schmidt aaO; Kücken DB 1974, 1976; Mutze aaO; Thimmel aaO

⁴Kropff § 149 Anm. 88; Leffson S. 200; Krause/Schmidt aaO; Bodarwé DB 1971, 1976

⁵Bodarwé aaO

⁶Bodarwé aaO

⁷Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70/71; Kücken aaO; WP-Handbuch 1973 S. 604;

Krause/Schmidt¹ und Bodarwé² halten eine Teilabrechnung nicht für erforderlich, da eine Teilgewinnrealisierung in keinem Zusammenhang mit der Abrechenbarkeit von Teilleistungen stehe. Gleichwohl sollte zur Teilgewinnrealisierung an dem Vorliegen einer Teilabrechnung festgehalten werden. Will man ohne Teilabnahme den auf die unselbständige Teilleistung entfallenden Erlös ausweisen, so ist zu seiner Bestimmung ein Einschnitt erforderlich. Der auf den bisherigen Leistungsstand entfallenden Erlös ist äußerst schwierig zu bestimmen. Hierfür bedarf es einer Abrechnung, die in der Regel nur der Unternehmer durchführen kann, da er seine Verhältnisse am besten kennt. Mit dem Ausstellen der Teilrechnungen tut der Steuerpflichtige kund, daß er seine Leistung insoweit erfüllt hat und er steuerlich einen entsprechenden anteiligen Gewinn realisieren will. Zwar ist beim fertigen Werk zur Gewinnrealisierung eine Rechnungsstellung nicht erforderlich. Diese ist aber auch nicht notwendig, weil Fertigungsstand und Erlös aufgrund der vertraglichen Vereinbarung feststehen.

5. Die Risiken aus den bereits erbrachten Teilleistungen müssen übersehbar sein und berücksichtigt werden³.

Ist erkennbar, daß die bisherigen Teilleistungen möglicherweise mit Mängeln behaftet sind und eine Abnahme des Werks insoweit zweifelhaft ist bzw. Nachbesserungsarbeiten erfolgen müssen, so mindert dies den zu erwartenden, auf den bisherigen Teil der langfristigen Fertigung entfallenden Gewinn. Dies muß bei der Teilgewinnrealisierung entsprechend berücksichtigt werden⁴.

6. Aus späteren Abschnitten des Vorhabens dürfen keine Verluste mehr drohen⁵.

¹DB 1972, 691

²DB 1971, 1975

³Kropff § 149 Anm. 88; Mutze AG 1969, 278

⁴Leffson S. 200

⁵Krause/Schmidt DB 1972, 691; Adler/Düring/Schmaltz aaO; Kropff aaO; Mutze aaO; Bodarwé DB 1971, 1974

Zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses dürfen bezüglich des darzustellenden Geschäfts keine "schwerwiegenden Zweifel" im Hinblick auf seinen wirtschaftlichen Erfolg bestehen¹. Ist aber mit der Möglichkeit zu rechnen, daß die bewirkte Leistung durch Fehlmaßnahmen der Folgejahre in ihrem Wert beeinträchtigt wird oder treten in der Folgezeit Fehlleistungen ein, die den Gewinn des gesamten Projektes aufzehren oder übersteigen, so würde eine Teilgewinnrealisierung gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen². Gerade bei langfristigen Aufträgen kann aber durch unvorhergesehene Zufälle der gesamte Gewinn aufgezehrt oder doch wesentlich geschmälert werden. Wegen dieses Unsicherheitsmoments ist daher eine besonders vorsichtige Betrachtungsweise geboten³.

7. Vorauszahlungen des Auftraggebers

Wenn auch durch den Leistungsfortschritt entsprechenden Vorauszahlungen die Verpflichtung des Kunden bereits teilweise getilgt wird und sich die Bedenken gegen eine Teilgewinnrealisierung vor Abnahme des Werks mindern, so wird man Vorauszahlungen nicht zur Voraussetzung eines Teilgewinnausweises machen können⁴. Denn auch die Gesamtgewinnrealisierung nach Vollendung und Abnahme des Werks setzt keine Zahlung des Kunden voraus. Folglich kann es bei einer Teilgewinnrealisierung nicht anders sein. Im übrigen gelten auch hier die Ausführungen zu (1) (c) entsprechend.

8. Zusammenfassung

Würden die geschilderten Voraussetzungen für den Ausweis eines Teilgewinns ernst genommen und beachtet, bestünden im Ergebnis keine Bedenken gegen einen vorzeitigen Gewinnausweis⁵. Damit wird allerdings die Möglichkeit des Ausweises eines Gewinns vor dessen Verwirklichung erheblich mehr eingeschränkt als in der steuerrechtlichen Rechtsprechung und Literatur, die es weitgehend dem Ermessen des Unternehmers überlassen, inwieweit er den Gewinn aus den laufenden langfristigen Aufträgen ausweisen will⁶. Die vorzeitige Gewinnrealisierung wäre dann allerdings nur selten möglich. Denn vor

¹Krause/Schmidt aaO; Bodarwé aaO

²Leffson S. 200

³Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70

⁴OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 85; RFH v. 22.10.1931 RFHE 29, 287; van der Velde Wpg 1950, 488 (491)

⁵Kropff § 149 Anm. 89

⁶Wirke DB 1973, 1572

allein die Voraussetzung, daß die Risiken aus den erbrachten und noch zu erbringenden Teilleistungen genügend sicher erfaßt werden können, liegt nur selten vor. In aller Regel werden Großanlagen erst nach vollständiger Fertigstellung abgenommen. Bei den komplexen technischen Anlagen, um die es sich hier durchweg handelt, läßt sich selten ausschließen, daß Mängel auftreten oder Garantieleistungen erbracht werden müssen, die den Gewinn aufzehren¹. Im übrigen werden gerade bei Großaufträgen oft die Voranschläge überschritten und durch unvorhergesehene Zufälle der zu erwartende Gewinn wesentlich geschmälert². Soweit die Möglichkeit einer besseren Periodisierung der Erträge mit größeren Unsicherheitsfaktoren verbunden ist, ist es richtiger, die Tatsache, daß der Ertrag sich stoßweise realisiert, hinzunehmen³.

Für eine zu weitgehende Zulassung des Ausweises nicht realisierter Gewinne besteht auch keine Veranlassung.

Daß der Jahresabschluß ohne den vorzeitigen Gewinnausweis ein völlig falsches Bild von der Ertragslage des Unternehmens vermittelt, wird angesichts des zeitlichen Überlappens der langfristigen Großaufträge ebenfalls nur selten der Fall sein⁴. Außerdem haben es die Unternehmer meistens in der Hand, einen Großauftrag durch entsprechende vertragliche Gestaltungen in abrechenbare, selbständige Teile zu zerlegen, also Teilabnahmen vorzunehmen und auch tatsächlich durchzuführen⁵. Hierdurch kann der zusammengeballte Anfall des Gewinns vermieden werden.

Zudem kann eine Täuschung des Geschäftsverkehrs durch den Ausweis eines der wahren, tatsächlichen Ertragslage des Unternehmens nicht entsprechenden Gewinns dadurch begegnet werden, daß man den Jahresabschluß in einem Geschäftsbericht erläutert⁶. Ein solcher ist für die AG sogar gesetzlich vorgeschrieben⁷. Hierin kann auf die Besonderheiten der Ertragslage des Unternehmens, die sich aus den Eigenarten der langfristigen Fertigung ergeben, hingewiesen werden.

¹Kropff aaO; Feuerbaum DB 1968, 1502; Wirke aaO; OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 85

²Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70; Mutze AG 1969, 279; Wirke DB 1973, 1572

³Leffson S. 201

⁴Mutze aaO

⁵Fehrenbach FR 1958, 200; Kropff aaO; Leffson S. 200; Kaatz FR 1957, 480

⁶Mutze aaO

⁷§ 160 AktG

In der Bilanz können ferner die mit den zusammengeballten Gewinnanfall verbundenen Härten durch einen möglichst hohen Ansatz der Herstellungskosten für die halbfertigen Arbeiten gemildert werden. So braucht von den in Abschnitt 33 EStR genannten Wahlrechten insoweit kein Gebrauch gemacht zu werden, als sie zu einem niedrigeren Bilanzansatz führen. Darüberhinaus besteht auch bei der Ermittlung der Fertigungsgemeinkosten und Verwaltungskosten im Rahmen der Kostenrechnung ein gewisser Ermessensspielraum¹.

Da jede Abweichung vom Realisationsprinzip auszufern droht, sollten daher in der Regel auch bei langfristigen Großvorhaben die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung über die Realisierung von Gewinnen nicht durchbrochen und nur ausnahmsweise ein vorzeitiger Gewinnausweis vorgenommen werden².

(b) Die Bilanzierung des Teilgewinns

Die Realisierung des Teilgewinns kann in der Bilanz einmal dadurch erfolgen, daß zu den Herstellungskosten des Unternehmers für die "teilmfertigen Arbeiten" ein angemessener Betrag als "später fälliger Gewinn" aktiviert wird³. Dieser kann aber auch als gesonderter Bilanzposten ausgewiesen werden³, was wegen der größeren Klarheit wünschenswert wäre⁴.

(c) Wahlrecht oder Pflicht zum Gewinnausweis?

Bereits der RFH⁵ und der OFH⁶ räumen dem Unternehmer ein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnverwirklichung ein. Ein Zwang zum Ausweis eines Teilgewinns bestehe nicht. Auch der BFH hat sich dem in seinen Urteilen vom 18.12.1956⁷ und 19.02.1959⁸ angeschlossen. Gleicher Ansicht ist auch das weit überwiegende Schrifttum⁹. Demgegenüber ver-

¹vgl. eingehend Kücken DB 1974, 1969 (1974)

²Kropff § 149 Anm. 89; Kücken DB 1974, 1976; Thimmel DB 1968, 236; Leffson S. 201 ff; Vellguth S. 107/108; Schmalenbach S. 77/78

³Mittelbach DStZ A 1957, 377

⁴Bodarwé DB 1971, 1976

⁵RFH v. 11.01.1939 RStBl 1939, 323; RFH v. 22.10.1931 RStBl 1932, 13; RFH v. 22.02.1935 RStBl 1935, 709

⁶OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 85

⁷BStBl 1957 III, 27

⁸StRK EStG § 6 I Ziffer 2 R 86

⁹Kropff § 149 Anm. 89; Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 70; Littmann § 6 Anm. 586; Barske NWB F 17 a, 494; Roer DB 1972, 350; Mutze S.178 und AG 1969, 276/277; Wirke DB 1973, 1572; Feuerbaum DB 1968, 1502;

trat der RdF¹ bei mehrjährigen Bauvorhaben die Auffassung, daß eine Pflicht zur Realisierung von Teilgewinnen bestehe. Auch in der Literatur wurde dem zugestimmt, wobei teilweise die Pflicht zur Realisierung von Teilgewinnen auf den Fall beschränkt wird, daß der Unternehmer dem Leistungsfortschritt entsprechende Vorauszahlungen erhalten hat². Nach Reinhardt³ bedingt das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Verwirklichung des Grundsatzes, Gewinne im Jahr ihrer Entstehung zu erfassen, daß ein angemessener Teil desspäter fällig werdenden Baugewinns bilanzierungspflichtig ist. Nach Helpenstein⁴ widerspricht die Anerkennung eines Wahlrechts den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Zitzlaff⁵ lehnt aus steuerlichen Gründen ebenfalls eine Wahlmöglichkeit ab. Für die Einräumung eines Wahlrechts liege auch sachlich kein Grund vor. Richtig wäre es, bei Leistung von Vorauszahlungen grundsätzlich eine Gewinnverwirklichung anzunehmen, dem Steuerpflichtigen jedoch zu gestatten, für etwaige Mängel usw. Rückstellungen zu bilden. Wenn der Unternehmer eine Teilzahlung für seine Leistung erhalten habe und kein Grund für die Annahme vorliege, er müsse die Zahlung ganz oder teilweise wieder herausgeben, könnten insoweit der Unternehmer nicht mehr als Schuldner und der Auftraggeber nicht mehr als Gläubiger angesehen werden. Kaatz⁶ ist der Auffassung, daß weder das EStG noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dem Steuerpflichtigen die Befugnis gäben, den Ausweis des Gewinns willkürlich vorzunehmen. Dies widerspreche vor allem dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung. Es bestimme nicht mehr das Gesetz sondern der Steuerpflichtige, was er versteuern wolle.

Solange ein noch nicht unbedeutendes Risiko der Abnahme durch den Vertragspartner besteht, kann aber der Unternehmer nicht zu einer Gewinnverwirklichung gezwungen werden⁷. Ob die Risiken eine Gewinn-

Krill NWB F 17 a, 889; Falterbaum BBK F 13, 615 (616); Mittelbach DStZ A 1957, 376; Lenz StWa 1959, 225; Fehrenbach FR 1958, 220 f; Aufermann ZfB 1951, 238; van der Velde Wpg 1950, 488 (491/492); Gnam Ziffer 15 "Baugewerbe" Anm. 29

¹RdF v. 05.06.1942 RStBl 1942, 617

²Zitzlaff StuW 1950, 445; Reinhardt S. 69; a.A. BFH v. 18.12.1956 aaO. S. 28

³Reinhardt aaO

⁴Helpenstein S. 577

⁵Zitzlaff aaO

⁶FR 1957, 480

⁷ZfB 1951, 238; DStZ 1957, 376; Mntz AG 1960, 276/277

realisierung schon vor Vollendung des Werks zulassen; richtet sich nach den tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen des Einzelfalls. Diese kann der Unternehmer selbst am besten beurteilen¹. Somit ist dem Ermessen des Steuerpflichtigen freier Spielraum zu lassen².

Auch etwaige Zahlungen des Auftraggebers, die der Höhe nach den jeweils festgestellten Teilen des Werks entsprechen, können nicht eine Pflicht zum Gewinnausweis auslösen. Von Zahlungen ist eine Gewinnrealisierung völlig unabhängig³. Die Ausübung eines Wahlrechts führt auch nicht zu einer ungleichmäßigen Besteuerung der Unternehmer, weil diese das gleiche Recht haben bei langfristiger Fertigung den Gewinn auszuweisen oder nur die Herstellungskosten anzusetzen⁴.

Es muß daher dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Teilgewinnrealisierung eingeräumt werden.

Mit der Aktivierung einer Forderung aus der Abrechnung der bis zum Bilanzstichtag geleisteten Arbeiten, die den anteiligen Unternehmergewinn enthält, bringt der Unternehmer in der Regel den Willen zum Ausdruck, einen Teil des durch den langfristigen Auftrag voraussichtlich erzielbaren Gewinns auch schon vor Vollendung des Werks als verwirklicht auszuweisen⁵. Dennoch ist eine Gewinnrealisierung zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig auf der Passivseite einen Rechnungsabgrenzungsposten oder eine Rückstellung in Höhe des Gewinns eingestellt hat⁶. Littmann⁷ und Kaatz⁸ meinen, daß der Unternehmer, wenn er in der Abrechnung den Unternehmergewinn berücksichtigt, seinen Willen zur Gewinnverwirklichung gegenüber dem Auftraggeber zum Ausdruck bringt. Dann sei eine Neutralisierung des Gewinns auf der Passivseite der Bilanz unzulässig. Das Verhalten des Steuerpflichtigen muß aber in seiner Gesamtheit gesehen werden. Ort des Gewinnausweises ist die Bilanz. Neutralisiert der Unternehmer diesen Gewinn bis zur endgültigen Abwicklung des Auftrags durch eine

¹Mittelbach DStZ A 1957, 376

²van der Velde Wpg 1950, 492

³Littmann § 6 Anm. 589

⁴Fehrenbach FR 1958, 221

⁵BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27

⁶BFH v. 18.12.1956 aaO; Roer DB 1972, 350; Feuerbaum DB 1968, 1502

⁷§ 6 Anm. 588

⁸FR 1957, 480

Rückstellung oder einen Rechnungsabgrenzungsposten, dann bringt er eindeutig zum Ausdruck, daß der Auftrag noch nicht beendet ist und damit der Gewinn noch nicht verwirklicht werden soll.

Das Wahlrecht darf allerdings nicht willkürlich ausgeübt werden¹. Wenn der Unternehmer von dem Wahlrecht einmal Gebrauch gemacht und bereits den Teilgewinn ausgewiesen hat, so ist er an die einmal gewählte Bilanzierung gebunden².

3. Besonderheiten bei der Bilanzierung teilfertiger Bauten

Auch die Erfüllung von Verträgen zur Errichtung von Bauwerken erstreckt sich häufig über einen längeren Zeitraum, so daß der Bilanzstichtag zwangsläufig in noch nicht voll erfüllte Bauaufträge einschneidet, die in der Bilanz auszuweisen sind. Hierbei handelt es sich um den wertmäßig bedeutendsten Posten im Jahresabschluß der Bauunternehmung, so daß eine auch nur geringfügige Änderung des Bewertungsmaßstabes große Auswirkungen auf den Gewinnausweis haben kann³.

Gegenüber anderen Fällen langfristiger Fertigung bestehen bei der Abwicklung von Bauaufträgen einige Besonderheiten. Diese ergeben sich daraus, daß die Mehrzahl der Bauunternehmungen auf bzw. im Grund und Boden des Auftraggebers baut⁴. Das Bauen auf eigenem Grund und Boden spielt nur bei eigenen Investitionen des Bauunternehmens und beim Bau zum Verkauf bestimmter Gebäude eine Rolle⁵.

a) Teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden

aa) Der bilanzielle Charakter teilfertiger Bauten auf fremdem Grund und Boden

In Rechtsprechung und Schrifttum besteht Einigkeit darüber, daß die unfertigen Bauten ein irgendwie geartetes Wirtschaftsgut darstellen

¹Littmann § 6 Anm. 589

²BFH v. 12.03.1954 BStBl 1954 III, 149; Mittelbach DStZ A 1957, 377; Leffson S. 201

³Nickolay DStR 76, 271 und das dort angeführt Beispiel

⁴Schönnenbeck DB 1964, 1001; Nickolay aaO

⁵Schönnenbeck aaO

und daher in der Bilanz auszuweisen sind. Umstritten ist dagegen, um welche Art von bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern es sich bei dem Bilanzansatz handelt. Bevor untersucht wird, wie halb fertige Bauten zu bewerten sind, muß zunächst geklärt werden, um welche Bilanzierungsgegenstände es sich handelt, da davon die Art der Bewertung abhängen kann. Die Frage der Bewertung ist der Bilanzierungsfrage nachgestellt. Es kommt in Betracht, daß Sachgegenstände oder Forderungen vorliegen. Für beide Wirtschaftsgüter gelten nach § 6 I Nr. 2 EStG unterschiedliche Bewertungsgrundsätze. Körperliche Gegenstände sind in der Bilanz mit den Herstellungskosten, die Forderungen dagegen mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

(1) Teilfertige Bauten als Sachgegenstände

Eine Bilanzierung des Wirtschaftsguts "unfertiger Bau" als Sachgegenstand setzt voraus, daß dieser im zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentum des Bauunternehmers steht.

(a) Die rechtlichen Eigentumsverhältnisse

Das bilanzielle Problem der Bauten auf fremden Grund und Boden ergibt sich aus dem bürgerlichen Recht. Bei der Errichtung eines Bauwerks auf fremdem Grund und Boden kommt zwischen Bauherrn und Bauunternehmer ein Werkvertrag zustande¹. Gegenstand des Vertrags ist die Bewirkung eines ganz bestimmten Erfolgs, nämlich die Errichtung eines fertigen, mangelfreien Bauwerks. Der Bauunternehmer beschafft die zu seiner Herstellung erforderlichen Materialien in der Regel aus eigenen Mitteln. Sie werden ihm übereignet. Aber mit dem Einbau dieser Gegenstände, der festen Verbindung mit dem Grundstück des Bestellers, geht das Eigentum an den verwendeten Materialien verloren, ohne daß er das fertige Bauwerk dem Auftraggeber zu übereignen braucht.² Nach § 946 BGB erstreckt sich nämlich das Eigentum an dem Grundstück auch auf die beweglichen Sachen, die mit einem Grundstück dergestalt verbunden werden, daß sie als

¹Nickolay DStR 1976, 277/78, Palandt § 631 Anm. 4

²Nickolay aaO; Meiercord BB 1965, 1022

wesentliche Bestandteile des Grundstücks anzusehen sind. Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude (§ 94 I BGB). Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes und damit auch des Grundstücks gehören die zur Herstellung des Gebäudes fest eingefügten Sachen (§ 94 II BGB). Eine feste Verbindung mit dem Boden liegt insbesondere vor, wenn die Trennung zur Zerstörung oder erheblichen Beschädigung der eingefügten Sache führen oder unverhältnismäßige Kosten verursachen würde¹. Dies ist bei Gebäuden immer der Fall, wenn sie ein in die Erde eingelassenes Fundament besitzen². Aber auch Fertighäuser müssen als fest verbunden angesehen werden, da sie nur mit erheblichen Kosten abzubauen sind und erhebliche wirtschaftliche Werte vernichtet würden³. Die wesentlichen Bestandteile eines Grundstücks oder Gebäudes werden daher grundsätzlich sonderrechtsunfähig⁴. Dies läßt sich nicht durch Parteivereinbarungen ändern, soweit nicht § 95 BGB eingreift⁵. Diese Vorschrift schränkt den Begriff der Bestandteile ein⁶. Trotz fester Verbindung gehören zu den Bestandteilen eines Grundstücks solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zwecke mit dem Grund und Boden verbunden sind⁷. Die Verbindung geschieht nur zu vorübergehenden Zwecken, wenn die spätere Trennung von Anfang an beabsichtigt oder mit Sicherheit erwartet wird, mag dies auch erst nach langer Zeit geschehen⁸. Diese Scheinbestandteile des Grundstücks werden als selbständige Sachen angesehen⁹. Ihre Übereignung erfolgt unabhängig von der Grundstücksübertragung nach § 929 ff BGB¹⁰.

Beispiel: A verpachtet dem B ein Grundstück auf die Dauer von 20 Jahren. B ist berechtigt, auf dem Grundstück eine Tankstelle zu betreiben. B verpflichtet sich, das von ihm noch zu errichtende Tankstellengebäude nach Vertragsablauf wieder abzureißen. B läßt durch den Bauunternehmer C das Tankstellengebäude errichten, der auch die Materialien besorgt.

¹Palandt § 94 Anm. 2 a

²Palandt § 94 Anm. 2 b

³Palandt § 94 Anm. 2 b

⁴Palandt § 94 Anm. 1 b

⁵Palandt § 94 Anm. 1 b

⁶Palandt § 95 Anm. 1

⁷Palandt § 95 Anm. 1

⁸Palandt § 95 Anm. 2a

⁹Palandt § 95 Anm. 1

¹⁰Palandt § 95 Anm. 1

Das zu errichtende Tankstellengebäude wird lediglich Scheinbestandteil des Grundstücks. Die bei Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstück des A fest verbundenen Materialien und das zu erstellende Gebäude gehen daher nicht in das Eigentum des A über. Andererseits wird aber der Auftraggeber des Bauunternehmers C nicht automatisch und sukzessive Eigentümer der mit dem Grundstück fest verbundenen Baumaterialien des C und des im Entstehen begriffenen Gebäudes. Dem Auftraggeber B ist nicht mit einem halbfertigen Gebäude gedient. Der Bauunternehmer schuldet ihm das fertige Gebäude. C bleibt, da er das alleinige Verfügungsrecht über der Bauwerk besitzt, deshalb bis zu seiner Fertigstellung Eigentümer der zur Errichtung des Gebäudes in das Grundstück eingefügten Sachen bzw. des im Entstehen begriffenen Gebäudes. Nach Fertigstellung des Gebäudes ist er aufgrund des mit B geschlossenen Werkvertrags verpflichtet, diesem das Gebäude nach § 929 BGB zu übereignen. In derartigen Fällen hat der Bauunternehmer die am Bilanzstichtag noch halbfertigen Bauten als Sachgegenstände zu bilanzieren und als solche entsprechend den sonstigen halbfertigen Erzeugnissen zu bewerten.

Mit Ausnahme der Errichtung von Scheinbestandteilen durch den Bauunternehmer ist also allein aufgrund der zivilrechtlichen Eigentumslage das Wirtschaftsgut "unfertiges Bauwerk" nicht dem Betriebsvermögen des Bauunternehmens zuzurechnen¹.

(b) Die wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse

Unabhängig von der zivilrechtlichen Eigentumslage wären die unfertigen Bauten jedoch als Sachgegenstände in der Bilanz der Bauunternehmung auszuweisen, wenn sie in deren wirtschaftlichem Eigentum stehen. Dies ist der Fall, wenn der Unternehmer das noch nicht vollendete Bauwerk im Eigenbesitz hat (§39 AO). Eigenbesitzer ist, wer wie ein Eigentümer über das Wirtschaftsgut verfügt. Hierzu ist die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut, die nach außen hin erkennbar und auf Dauer angelegt sein muß, erforderlich. Dem Eigenbesitzer muß das Nutzungsrecht an der Sache stehen. Sein

¹Nickolay aaO S. 281; Falterbaum BBK F 13, 615 (616); Barske NWB F 17 a, 485 (498)

Herrschaftswille muß darauf gerichtet sein, den aus dem zivilrechtlichen Eigentum Berechtigten auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen¹.

Vor der Währungsreform sind sowohl die steuerpflichtigen Bauunternehmer, die Finanzverwaltung, als auch die Rechtsprechung davon ausgegangen, daß Bauten während der Zeit ihrer Errichtung für den Bauunternehmer Sachgegenstände waren, die als solche ebenso wie die halbfertigen Erzeugnisse des Industriebetriebs zu bewerten waren².

Für ein vom bürgerlichen Recht abweichendes wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 39 II AO ist jedoch nach Auffassung des BFH³ und des überwiegenden Schrifttums⁴ kein Raum, weil der Bauunternehmer das Grundstück und das auf diesem entstehende Bauwerk nicht als ihm gehörig besitzt und damit nicht Eigenbesitzer im Sinne des § 872 BGB ist. Es entspreche vielmehr wirtschaftlicher Betrachtungsweise, daß das halbfertige Werk in die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Bauherrn übergegangen sei.

Meierkord⁵ spricht sich demgegenüber für die Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums aus. Ausgangspunkt dieser Auffassung ist die Beurteilung der Rechte und Pflichten des Bauunternehmers hinsichtlich des **S a c h g e g e n s t a n d s** "halbfertiger Bau". Diese ergeben sich aus dem zwischen ihm und dem Bauherrn geschlossenen Bauvertrag, der auf die Bewirkung eines ganz bestimmten Erfolgs, nämlich die Herstellung des fertigen, mangelfreien Bauwerks, gerichtet ist. Der Besteller legt keinen Wert auf ein nur zum Teil hergestelltes, unfertiges Werk. Demgemäß ist der Bauunternehmer nach

¹Palandt § 872 Anm. 1; Nickolay DStR 1976, 279

²Meierkord BB 1965, 1022; RFH v. 11.01.1939 RStBl 1939, 323

³BFH v. 19.02.1959 StRK EstG § 6 Abs. 1 Ziffer 2 R 86; BFH v. 08.03.68 BStBl 1968 II, 575 (577); BFH v. 15.03.1968, BStBl 1968, 578; BFH v. 17.05.1974, BStBl 1974 II 508, ebenso FG Münster v. 26.01.1956 EFG 1956, 199; FG Münster v. 13.02.1964 EFG 1964, 477; BdF-Schreiben v. 27.02.1961 DB 1961, 322; BdF-Schreiben v. 17.04.1953 BB 1953, 937; OFD Hannover BB 1960, 975

⁴Mittelbach DStZ A 1957, 375; Mutze AG 1969, 276; Wirke DB 73, 1567; Schlemmermeyer StBp 1966, 278; Nickolay DStR 1976, 281; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z (3); Falterbaum BBK F 13, 615 (617); Barske NWB F 17 a, 485 (498); Grützner BBK F 13, 1875 (1878)

⁵Meierkord BB 1965, 1022

§ 633 BGB verpflichtet, das fertige Bauwerk in dem Zustand an den Besteller abzuliefern, der den zugesicherten Eigenschaften und dem nach dem Vertrag vorausgesetzten Gebrauch entspricht. Bis zur Abnahme hat der Bauunternehmer alle Rechte und Pflichten bezüglich des unfertigen Bauwerks. Selbst wenn der Bauherr widerspricht, kann er Teile des Bauwerks wieder abreißen und neu herstellen lassen, wenn er z.B. die bisherige Ausführung für mangelhaft oder unzumutbar hält. Solange das Bauwerk noch nicht abgenommen worden ist, hat der Unternehmer die Pflicht zu seiner Erhaltung und Unterhaltung. Deshalb trägt der Bauunternehmer nach § 644 BGB auch die Gefahr für das gesamte Bauwerk bis zu seiner Abnahme. Auch wenn es ohne sein Verschulden beschädigt wird, hat er also, sofern nicht ausdrücklich andere Vereinbarungen getroffen sind, die Pflicht, die Schäden auf seine Kosten zu beseitigen¹.

Aus diesen Regelungen des Bauvertragsrechts folgert Meierkord², daß der "halbfertige Bau" bis zur Abnahme durch den Bauherrn mit allen Rechten, Pflichten und Lasten wirtschaftlich dem Bauunternehmer zuzurechnen sei. Er könne mit dem halbfertigen Bau wie ein Eigentümer verfahren, habe die Pflichten eines Eigentümers oder Eigenbesitzers und trage auch alle Lasten, die sonst von diesen zu übernehmen seien. Er sei also bis zur Abnahme als wirtschaftlicher Eigentümer des halbfertigen Bauwerks anzusehen.

(2) Die teilfertigen Bauten als Forderungen

Von der herrschenden Meinung wird mit unterschiedlichen Begründungen ein bilanzieller Ausweis der unfertigen Bauten als Forderungen des Bauunternehmers gegen den Bauherrn vertreten.

(a) aufgrund des Bauvertrags

Nach der Rechtsprechung des BFH³ stellen halbfertige Bauten, die der Bauunternehmer auf fremden Grund und Boden errichtet, keine halbfertigen Erzeugnisse dar. Sie lassen vielmehr auf Zahlung von Geld gerichtete Forderungen entstehen, die als solche auch zu bewerten sind.

¹Meierkord aaO, 1023;

²Meierkord aaO, 1023

³BFH v. 17.05.1974 BStBl 1974 II, 508; BFH v. 28.11.1974 BStBl 1975 II, 398 (399); BFH v. 08.03.1968 BStBl 1968 II, 575; BFH v. 15.03.1968 BStBl 1968 II, 578; BFH v. 17.01.1964 BStBl 1964 III, 234; BFH v. 19.02.1959 StRK EStG § 6 I Nr. 2 R 86; BdF-Erlass v. 27.02.1961 DB 1961, 322; BdF-Schreiben an den Zentralverband des deutschen Bau-

Rechtsgrundlage für die dem Bauunternehmer zustehende Forderung ist der mit dem Bauherrn geschlossene Werkvertrag über die Erstellung des Bauwerks¹. Mit dessen Abschluß entsteht zivilrechtlich nach § 631 I BGB die Forderung gegen den Bauherrn auf Zahlung der vereinbarten Vergütung. Wenn nach § 641 I 1 BGB die Vergütung erst bei Abnahme oder Teilabnahme des Werks zu entrichten ist, so wird dadurch lediglich die Fälligkeit eines bereits entstandenen Anspruchs hinausgeschoben².

Allerdings räumt der BFH ein, daß diese Forderung nicht mit den üblichen Forderungen des Umlaufvermögens gleichzusetzen ist. Es soll sich vielmehr um eine "besonders geartete" Forderung handeln. Ihre Besonderheit besteht darin, daß ihre Vollwertigkeit davon abhängt, daß der Unternehmer die halbfertigen Bauten auch vollenden kann³. Mit dem Fortschreiten des Bauwerks hat der Bauunternehmer eine ständig größer werdende Forderung. Dem entspricht auch die wirtschaftliche Handhabung, auf Grund deren regelmäßig Abschlagszahlungen im Umfange der einzelnen Bauabschnitte an den Bauunternehmer vom Bauherrn zu leisten sind⁴.

(b) aufgrund ungerechtfertigter Bereicherung
Schlemmermeyer⁵, Kühn⁶, ähnlich auch Mittelbach⁷ vertreten die Auffassung, daß es sich bei der Forderung des Bauunternehmers gegen den Bauherrn vor Abnahme und Übergabe des fertigen Bauwerks nur um einen gesetzlichen Entschädigungsanspruch handelt. Denn dem Bauunternehmer steht nach § 951 BGB für den Rechtsverlust, den er durch den Untergang des Eigentums an den in das Grundstück des Bauherrn eingebauten Baumaterialien nach § 946 BGB erleidet, ein Anspruch auf Ersatz in Geld zu.

gewerbes, mitgeteilt bei Blume DStR 1961, 23; vgl. auch FG Münster v. 26.01.1956 EFG 1956, 199; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (7) und 49 z (3); Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 122; Barske NWB F 17 a, 485 (498); Mutze AG 1969, 276; Speck WT 1938, 248 ff

¹BFH v. 08. und 15.03.1968; 17.01.1964; 17.05.1974 aaO; Suhr StBp 1969, 198; anders noch BFH v. 19.02.1959 aaO, der davon ausgeht, daß die Errichtung des Bauwerks und nicht der zugrunde liegende Werkvertrag der Rechtsgrund für die Entstehung der Forderung ist.

²BFH v. 08. und 15.03.1968 aaO; Suhr aaO; Nickolay DStR 1976, Palandt § 641 Anm. 1; a.A. zu Unrecht Thimmel DB 1968, 183;

³BFH v. 08. und 15.03.1968; v. 17.05.1974 aaO; Barske aaO

⁴BFH v. 19.02.1959 aaO; OFD Hannover BB 1960, 974

⁵Schlemmermeyer StBp 1966, 278; wohl auch BFM Erlaß v. 17.04.1953 BB 1953, 937

⁶Kühn StBp 1969, 251

⁷Zitat: StBp 1969, 251

(3) Die teilfertigen Bauten als Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte

Eine Anzahl von Veröffentlichungen ordnet die unfertigen Bauten bilanzsteuerrechtlich den schwebenden Geschäften zu. Überwiegend wird dies damit begründet, daß die unfertigen Bauten nicht mehr als Sachgegenstände und noch nicht als echte Forderungen ausgewiesen werden dürfen. Somit sei der zumindest von Seiten des Bauunternehmers teilweise erfüllte Vertrag als schwebendes Geschäft zu bilanzieren¹. Auch in der Rechtsprechung wird zum Teil der unfertige Bau als schwebendes Geschäft charakterisiert². Aufgrund des mit dem Bauherrn geschlossenen Werkvertrags ist der Bauunternehmer zur Vorleistung verpflichtet. Nach § 641 BGB ist die Vergütung für die Werkleistung erst bei Abnahme des Werks zu entrichten. Die Forderung auf die volle Vergütung für die erbrachte Bauleistung entsteht im wirtschaftlichen Sinn erst, nachdem der Bauunternehmer seine Leistung erbracht und der Bauherr diese abgenommen hat. Der Bauunternehmer muß daher zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen Aufwendungen tätigen, während der Werklohnanspruch zwar bereits bei Vertragsschluß begründet, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt realisierbar wird³.

Hat der Bauunternehmer bereits mit der Erstellung des Bauwerks begonnen, gleichen sich Forderungen und Verpflichtungen aus diesem schwebenden Geschäft im weiteren Sinn nicht mehr aus. Es liegen also Aufwendungen vor, die zum Erwerb einer Gewinnchance getätigt werden. Das schwebende Geschäft im weiteren Sinn müsse daher als bilanzierungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut angesehen werden, das als solches in der Bilanz auszuweisen ist⁴.

(4) Stellungnahme

(a) Halbfertige Bauten als Sachgegenstände

Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden stellen, soweit sie bloße Scheinbestandteile eines Grundstücks sind, im Eigentum des

¹Nickolay aaO, 272 und 282; Hass, Recht und Rechnungswesen, Wien 1949, 515 ff; Muser, Inf A 1955, 276; Mutze S. 178; Schönnenbeck DB 1964, 1001 (1003); Thimmel DB 1968, 184; Roer DB 1972, 345 (348/349); Karl Zeiger, StK 1970, 262 ff; Hirt, Nichtabgerechnete Leistungen, in: F. Kötter, ABC des Bilanzsteuerrechts, 2. Auflage, Herne/Berlin 1972, 286 f

²BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930,9; RFH v. 05.02.1930 RStBl 328; FG Hannover v. 17.08.1962 EFG 1963, 16; ebenso BFM Erlaß v. 17.04. 1953 BB 1953, 937;

Bauunternehmers befindliche, zum Betriebsvermögen gehörende Sachgegenstände dar, die als solche wie halbfertige Erzeugnisse zu bewerten sind¹.

Darüber hinaus kann aber entgegen der Ansicht von Meierkord² nicht angenommen werden, daß sich die unfertigen Bauten im wirtschaftlichen Eigentum des Bauunternehmers befinden. Meierkord zieht zur Begründung des wirtschaftlichen Eigentums die bürgerlich-rechtliche Ausgestaltung des Werkvertrags heran. Sie begründet ihre Auffassung damit, daß die Bauunternehmung

1. bis zur Abnahme des Bauwerks die Leistungsgefahr trägt,
2. sämtliche Rechte und Pflichten hinsichtlich des unfertigen Bauwerks hat.

Dies reicht jedoch nicht zur Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums aus³. Denn nach § 39 II AO werden halbfertige Bauten nur dann einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet, wenn der Dritte die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann oder er das Bauwerk im Eigenbesitz hat.

Der Bauunternehmer hat zwar gewisse Einwirkungsmöglichkeiten hinsichtlich des halbfertigen Bauwerks. Diese stehen ihm jedoch nur aufgrund des mit dem Bauherrn geschlossenen Werkvertrags zu und richten sich hinsichtlich ihres Umfangs danach, inwieweit die vertraglichen Verpflichtungen und Obliegenheiten des Bauunternehmers eine Einwirkung erfordern⁴. Darüber hinaus steht ihm ein Einwirkungsrecht nicht zu. Der Bauunternehmer hat nicht den Willen, den

³Nickolay aaO, 282

⁴so Nickolay aaO, 280

¹vgl. 3 a aa (1) (a), Seite 190

²Meierkord BB 1965, 1023

³BFH v. 19.02.1959 StRK § 6 Abs. 1 Zi. 2 EStG R 86; BFH v. 08.03.1968 BStBl II, 575 (577); Nickolay aaO, Seite 281; Ulrich Börnstein, Aktuelle Fragen zur Bilanzierung im Baubetrieb, in: Aktuelle Fragen der Baubetriebsführung, Hrsg. Wirtschaftsvereinigung Bauindustrie e.V., Düsseldorf 1960, 31; Schlemmermeyer StBp 1966, 278; Schönnenbeck DB 1970, 453; Karl Zeiger, Ausgewählte Fragen aus der Besteuerung der Bauwirtschaft, in StK 1970, 259 f;

⁴BFH v. 08.03.1968 BStBl 1968 II, 575 (577); BFH v. 15.03.1968 BStBl 1968 II, 578; Nickolay aaO, 282; Mutze AG 1969, 276

zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen. Er ordnet sich vielmehr aufgrund des Werkvertrags völlig dem Willen des Bauherrn hinsichtlich des unfertigen Baus unter. Dieser schreibt ihm vor, wie das Bauwerk zu errichten ist. Eventuellen Änderungswünschen des Bauherrn kommt der Bauunternehmer nach. Der Bauunternehmer ist sich bewußt, daß er das unfertige Bauwerk nicht zu eigenen Zwecken nutzen darf, soweit es bereits nutzbar ist. Ein Nutzungsrecht steht allein dem Bauherrn zu. Etwaige bereits anfallende Lasten trägt der Bauherr. Für ein vom bürgerlichen Recht abweichendes wirtschaftliches Eigentum des Bauunternehmers ist somit kein Raum. Der Bauunternehmer kann daher die unfertigen Bauten nicht als Sachgegenstände bilanzieren.

(b) Halbfertige Bauten als Forderungen

Vielfach wird daraus, daß eine Bilanzierung des unfertigen Baus als Sachgegenstand nicht möglich ist, geschlossen, daß der Bauunternehmer daher eine Forderung zu bilanzieren habe. Diese auf den ersten Blick einleuchtende Argumentation ist jedoch nicht zwingend. Wäre wirtschaftlich der unfertige Bau Eigentum des Auftraggebers und Forderung der Bauunternehmung, so müßte

1. der Bauherr den von ihm noch nicht abgenommenen Bau als Gegenstand des Anlagevermögens aktivieren,
2. der Forderung in der Bilanz des Bauunternehmers eine Verbindlichkeit in der Bilanz des Bauherrn gegenüberstehen.

Der Bauherr aktiviert jedoch^{*} nicht das halbfertige Bauwerk sondern die von ihm geleisteten Abschlagszahlungen als "Anzahlungen" oder "Anzahlungen für Anlagen". Bei dieser Art der Bilanzierung führt die Auffassung der herrschenden Meinung dazu, daß der Bau während seiner Errichtung überhaupt nicht bilanziert wird¹.

(aa) halbfertige Bauten als Forderungen auf Grund ungerechtfertigter Bereicherung

Schon aufgrund der zivilrechtlichen Rechtslage kann Schlemmermeyer, der die unfertigen Bauten als Forderungen aus ungerechtfertigter Bereicherung gemäß § 951 I BGB ansieht, nicht gefolgt werden. § 951 BGB schafft keinen Anspruch. Er enthält keine bloße Rechtsfolgeverweisung

¹Schönnebeck DB 1964, 1001 (1002)

^{*}in der Praxis

auf §§ 818 ff BGB. Die Anwendbarkeit des § 951 BGB erfordert vielmehr den vollen Tatbestand des § 812 BGB. Dieser ist aber nicht gegeben. Die Erstellung des Bauwerks durch den Bauunternehmer erfolgt nicht rechtsgrundlos, sondern aufgrund des mit dem Bauherrn geschlossenen Werkvertrags¹.

(bb) halbfertige Bauten als Forderungen aufgrund des Werkvertrags
Auch der Auffassung der Rechtsprechung und des überwiegenden Schrifttums, es handle sich bei den halbfertigen Bauten auf fremden Grund und Boden um Forderungen des Bauunternehmers gegen den Bauherrn auf Grund des Werkvertrags, kann nicht beigespflichtet werden. Es wird verkannt, daß nicht die Errichtung des Bauwerks, sondern der zugrunde liegende Werkvertrag der Rechtsgrund für die Entstehung der Forderung ist. Diese entsteht zivilrechtlich bereits mit Abschluß des Werkvertrags in voller Höhe und ist unabhängig vom Fortschreiten des Bauwerks^{2 3}.

(c) Teilfertige Bauten als Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte

Da der Hersteller das Bauwerk nicht veräußern kann und ihm andererseits vor der Abnahme noch keine realisierbare Forderung zusteht, stellt nach Schmidt-Mayer⁴ der mit fremdem Grund und Boden verbundene Bau ein Wirtschaftsgut sui generis dar. Mit der Annahme eines besonders gearteten Vermögensgegenstands ist aber insbesondere im Hinblick auf seine Bewertung wenig gewonnen.

Bei der Beurteilung der Frage, welche Art von Wirtschaftsgut der unfertige Bau in der Bilanz der Bauunternehmung darstellt, ist zu berücksichtigen, daß bis zur Abnahme des Bauwerks der Bauvertrag ein schwebendes Geschäft darstellt⁵. Sind bereits bei einem Vertragspartner im Rahmen der schwebenden Geschäfte Aufwendungen zur Erfüllung des Vertrags angefallen, so gleichen sich Forderungen und

¹ BFH v. 08.03.1968 BStBl 1968 II, 575 (577); BFH v. 15.03.1968 BStBl 1968 II, 578; FG Münster v. 13.02.1964 EFG 1964, 477(478); Nickolay DStR 1976, 271 (281)

² FG Münster v. 13.02.1964 EFG 1964, 477 (478)

³ nach Falterbaum BBK F 13, 615 (617); Meierkord BB 1965, 1022 (1023/1024) und Nickolay DStR 1976, 271 (281) entsteht die Werklohnforderung wirtschaftlich erst mit Abnahme des Bauwerks und ist erst ab diesem Zeitpunkt bilanzierungsfähig.

⁴ DB 1975, 71

⁵ BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930, 9

Verpflichtungen nicht mehr aus. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist damit das schwebende Geschäft in der laufenden Buchführung zu erfassen. Es ist bis zu seiner Gewinnrealisierung, die erst bei Abnahme des Werks eintritt, erfolgsneutral auszuweisen. Werden während des Schwebezustands eines Vertrages von einem Vertragspartner Leistungen erbracht, so müssen die dadurch eingetretenen Wertverluste durch den Ansatz eines gleichwertigen Aktivpostens neutralisiert werden. Denn anderenfalls würden Verluste ausgewiesen, obwohl aus dem schwebenden Geschäft ein Gewinn zu erwarten ist.

bb) Ausweis teilfertiger Bauten in der Bilanz

Teilfertige Bauarbeiten werden sehr uneinheitlich ausgewiesen. Dies folgt aus der umstrittenen Rechtsnatur des auszuweisenden Wirtschaftsguts. Der bilanzielle Ausweis muß sich nach dem Bilanzschema des § 151 AktG orientieren. Dieses stellt einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar. Eine Abweichung ist nur zulässig, soweit die Tätigkeit des Bauunternehmers eine abweichende Gliederung erfordert. Dies ist bei der Einordnung nicht abgerechneter Bauarbeiten der Fall¹.

Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden gehören zum Umlaufvermögen des Bauunternehmers. Dieses gliedert sich nach § 151 AktG in "Vorratsvermögen" und "Andere Gegenstände des Umlaufvermögens".

(1) Der Ausweis unter den Vorräten

Obwohl halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden für den Bauunternehmer grundsätzlich keine Sachgegenstände darstellen, werden diese häufig in der Praxis unter "Vorräte" mit der Bezeichnung

halbfertige Bauten,
teilfertige Bauten,
Bauten in Ausführung,
nicht abgerechnete Bauten,

neben den "unfertigen Erzeugnissen" ausgewiesen². Damit wird jedoch dem Gebot des in § 149 II AktG niedergelegten Grundsatzes der Bilanz-

¹ Thimmel DB 1968, 184; Rahlfs DB 1969, 2144

² Rahlfs aaO; Schmidt/Meyer DB 1975, 118; Grützner BBK F 13, 1875 (1880)

klarheit nicht Rechnung getragen. Beim Ausweis nicht abgerechneter Bauten in den Vorräten bleibt unklar, ob in dieser Position Bauten auf eigenem oder fremdem Grund ausgewiesen werden¹. Adler/Düring/Schmaltz² fordern daher den Ausweis halbfertiger Bauten auf eigenem Grund und Boden bei den "unfertigen Erzeugnissen" und der Bauten auf fremdem Grund und Boden unter einer besonderen Bezeichnung innerhalb der Vorräte. Gleichwohl ist eine Bilanzierung unter den Vorräten nicht möglich, da halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden keine Sachgegenstände darstellen³. Der Ausweis unter den Vorräten ist von dem Bestreben getragen, halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden den unfertigen Erzeugnissen gleichzustellen. Wirtschaftlich stehen diese auch gleich, da der Herstellungsprozeß derselbe ist. Den halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden fehlt jedoch die den unfertigen Erzeugnissen zukommende Eigenschaft "vorrätig" zu sein⁴.

(2) Der Ausweis unter Forderungen aus Lieferungen und Leistungen Da die h.M. halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden als Forderungen ansieht, wird auch ein Ausweis unter "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen empfohlen⁵. Thimmel⁶ und Rahlfs⁷ halten demgegenüber einen Ausweis unter dieser Position zumindest ohne weitere Untergliederung für unzulässig, da hierunter nur realisierbare Forderungen aus den vom Bauunternehmer erfüllten Verträgen erfaßt werden dürfen. Thimmel will daher eine Ergänzung des Bilanzschemas dergestalt vornehmen, daß entweder zwischen den Positionen "geleistete Anzahlungen" und "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" eine zusätzliche Position

"Forderungen aus noch nicht abgerechneten Leistungen" bzw.

"Forderungen aus halbfertigen Bauten" bzw.

"Forderungen aus in Arbeit befindlichen Aufträgen" eingeschoben⁸ werden oder aber die Position III B/2 "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" wie folgt unterteilt wird:

¹Schmidt/Meyer DB 1975, 118

²§ 151 Anm. 122, die allerdings auch die Bilanzierung unter den anderen Gegenständen des Umlaufvermögens zulassen, wenn erkennbar gemacht wird, daß es sich um besonders geartete Forderungen handelt (§ 151 Anm. 140)

³Thimmel DB 1968, 184

⁴Schmidt/Mayer aaO

⁵Peter Scherpf, Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Köln 1967

⁶Thimmel aaO

⁷DB 1969, 2144

a) "aus noch nicht abgerechneten Leistungen" bzw.
"aus halbfertigen Bauten" bzw.
"aus in Arbeit befindlichen Aufträgen"
und

b) "aus abgerechneten Leistungen"¹.

Rahlfs² meint, daß auch bei einem solchen getrennten Ausweis Forderungen aus halbfertigen Bauten wie Forderungen aus abgerechneten Leistungen angesehen werden. Auch entsprächen halbfertige Bauten im Produktionsablauf einer Bauunternehmung den unfertigen Erzeugnissen der stationären Industrie.

Der Ausweis der noch nicht fertiggestellten Bauten unter die Position Forderungen ist daher selbst unter den Vertretern der herrschenden Meinung, die die halbfertigen Bauten als Forderungen des Bauunternehmers ansehen, umstritten. Ein Ausweis unter der Position "Forderungen" ist aber unzulässig, da, wie bereits dargelegt wurde³, halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden keine Forderungen darstellen.

(3) Der Ausweis zwischen dem Vorratsvermögen und den Forderungen Da halbfertige Bauten nicht mehr Sachgegenstände des Bauunternehmers darstellen, andererseits aber auch noch keine realisierbaren Forderungen sind, ist ein Ausweis als Sonderposten zwischen den Vorräten und den anderen Gegenständen des Umlaufvermögens unter der Bezeichnung

"in Ausführung befindliche Bauaufträge",

"nicht fertiggestellte Bauarbeiten",

"noch nicht abgerechnete Bauleistungen"

geboten⁴. Diese Erweiterung des Gliederungsschemas dient der Klarheit der Bilanz und kann als solche für zulässig erachtet werden⁵.

⁸vgl. auch Mittelbach DStZ A 1957, 357; Schmidt/Meyer DB 1975, 118

¹Thimmel aaO

²DB 1969, 2144

³vgl. 3 a aa (4) (b) Seite 198 ff

⁴Schmidt/Meyer DB 1975, 118; Rahlfs DB 1969, 2144; Nickolay DStR 1976, 271 (282); Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 140

⁵Schmidt/Meyer aaO; Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 9

Eine Bezeichnung dieser Bilanzposition als unfertige, teilfertige, halbfertige oder nicht fertiggestellte Bauten ist unzutreffend. Denn ein derartiger Ausweis erlaubt keine Rückschlüsse auf den besonderen Charakter dieser Bilanzposition und auf das erhöhte Risiko, das sich für unfertigen Bauten auf Grund der besonderen Eigentumslage ergibt. Dem Grundsatz der Bilanzklarheit ist daher insoweit Rechnung zu tragen¹.

cc) Die Bewertung teilfertiger Bauten auf fremdem Grund und Boden. Bei den teilfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden handelt es sich bis zur Abnahme des Bauwerks um schwebende Geschäfte, die nach den GoB erfolgsneutral auszuweisen sind². Ein noch nicht abgenommenes Bauwerk steht wirtschaftlich einer verkauften, aber noch nicht gelieferten Ware gleich³. Ein Gewinn darf daher nicht aktiviert werden, da dies dem unzulässigen Ausweis eines noch nicht realisierten Gewinns bedeuten würde⁴. Ein Gewinnausweis ist auch dann steuerlich unzulässig, wenn der Bauunternehmer nur jeweils einen dem Fortschreiten des Bauwerks entsprechenden Teil des zu erwartenden Gewinns berücksichtigen wollte⁵.

(1) Mit den Selbstkosten

Auf Grund des von der h.M. angenommenen Charakters der teilfertigen Bauten als Forderungen wurde teilweise die Pflicht zur Aktivierung der vollen Selbstkosten angenommen. Bereits der RFH hatte in seinem Urteil vom 01.11.1939⁶ die Hinzurechnung der sog. Gemein- oder Generalunkosten (Verwaltungskosten) verlangt, wenn er auch - zu Unrecht - von Herstellungskosten sprach und die Frage als zweifelhaft offen ließ, ob die bei Bauunternehmern unbedeutenden Vertriebskosten hinzugerechnet werden müßten. Der BFH hat in seinem Urteil vom 19.02.1959⁷, allerdings ohne nähere Begründung, ausgesprochen, daß

¹Nickolay aaO

²vgl. 3 a aa (4) (c) Seite 199

³RFH v. 30.10.1929 RStBl 1930; RFH v. 05.02.1930

⁴RFH v. 30.01.1929 aaO; Grützner BBK F 13, 1875 (1886/1887)

⁵zur Zulässigkeit eines Teilgewinnausweises bei langfristiger Fertigung, vgl. jedoch Seite 173 ff

⁶RStBl 1939, 323

⁷StRK EStG § 6 I Nr.2 R86; ebenso FG Niedersachsen v. 18.12.1964 = EFG 1965, 367

bei unfertigen Bauwerken nach den Grundsätzen über die Behandlung schwebender Geschäfte und dem Verbot des Ansatzes nicht realisierter Gewinne die Selbstkosten ausgewiesen werden müssen. Im Anschluß an diese Entscheidung vertrat der Bundesminister der Finanzen in einem Schreiben vom 27.04.1960¹ an den Hauptverband der Deutschen Bauindustrie e.V. gleichfalls die Ansicht, daß für den Bilanzansatz die für die halbfertigen Bauten bisher aufgewendeten Selbstkosten maßgebend seien. Auch in der Literatur wird teilweise die Bewertung mit den Selbstkosten verlangt².

Forderungen seien nach § 6 I Ziffer 2 EStG mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Diese entsprächen in der Regel dem Nennwert der Forderung³, der Selbstkosten und Gewinne beinhaltet. Für die unfertigen Arbeiten auf fremden Grund und Boden, die Forderungen besonderer Art darstellten, seien als Anschaffungskosten der Forderung dagegen allein die Selbstkosten maßgebend⁴. Denn als Anschaffungskosten müßten alle Aufwendungen angesetzt werden, die der Bauunternehmer für das ausgeführte Bauwerk bis zum Bilanzstichtag gemacht habe. Hierzu gehörten nicht nur die Herstellungskosten, sondern auch die allgemeinen Verwaltungs- und die Vertriebskosten unter Ausschluß der gewinnabhängigen Gewerbeertragssteuer und der noch nicht gezahlten Umsatzsteuer. All diese Kosten seien für die Herstellung des Bauwerks und damit für die Anschaffung der Forderung erforderlich⁵.

(2) Mit den Herstellungskosten

Demgegenüber hat sich heute in Rechtsprechung⁶, Finanzverwaltung⁷ und Literatur⁸ die Auffassung durchgesetzt, daß als Maßstab für die Bewertung von halbfertigen Bauten auf fremden Grund und Boden die Herstellungskosten zugrunde zu legen sind⁹. Nach Auffassung

¹ mitgeteilt bei Börnstein DB 1960, 592; so schon BdF Schreiben v. 17.04.1953 BB 1953, 937; ebenso OFD Hannover Vfg. v. 28.06.1960, *

² Börnstein DB 1960, 592 und 479; Blume StBp 1967, 268; Schlemmermeyer StBp 1966, 278 (279); Bühler-Scherpf S. 456; Suhr StBp 1969, 198

³ BFH v. 23.11.1967 BStBl 1968 II, 176; Herrmann-Heuer § 6 Anm. 92 a

⁴ Suhr StBp 1969, 201; vgl. auch Schönnenbeck DB 1970, 453

⁵ Schlemmermeyer StBp 1966, 279; Falterbaum BBK F 13, 615 (617); FinMin NRW Erlaß v. 15.11.1968

⁶ BFH v. 28.11.1974 BStBl 1975 II, 398 (399); BFH v. 13.05.1958 BStBl 1958 III, 331; FG Münster v. 23.02.1964 EFG 1964, 477; FG Münster EFG 1956, 199; FG Hannover v. 17.08.1962 EFG 1963, 16

⁷ BdF v. 27.02.1961 DB 1961, 322, der damit seine Auffassung im

*BB 1960, 975

des BFH¹ wird vermutet, daß die für die Herstellung des unfertigen Bauwerks bisher aufgewendeten Kosten dem Teilwert der dem Bauunternehmer gegen den Bauherrn zustehenden Forderung entspricht. Es sei nämlich davon auszugehen, daß ein Erwerber des Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises die halbfertigen Arbeiten zu den Herstellungskosten übernehmen werde. Stehe allerdings fest, daß der auf die bereits hergestellten Teile der zu errichtenden Bauten entfallende Anteil der vereinbarten Vergütung die bisher angefallenen Herstellungskosten unterschreite, werde der das Unternehmen fortführende fiktive Erwerber für die teilweise hergestellten Bauten nicht die bisher angefallenen Herstellungskosten, sondern allenfalls den dem Baufortschritt entsprechenden - niedrigeren - Anteil des vertraglich vereinbarten Preises vergüten. Der Bilanzposten "halbfertige Bauten" sei dann mit diesem Betrag zu bewerten.

(3) Stellungnahme

Wer wie Meierkord halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden als im wirtschaftlichen Eigentum des Bauunternehmers stehende Sachgegenstände ansieht, muß diese wie halbfertige Bauten auf eigenem Grund und Boden sowie halbfertige Vorräte mit den Herstellungskosten bewerten.

Aber auch wenn man halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden mit der herrschenden Meinung für Forderungen besonderer Art hält, kommt eine Bewertung zu den Anschaffungskosten nicht in Betracht. Nur Wirtschaftsgüter, denen ein Anschaffungsvorgang zugrunde liegt, können nach § 6 I Ziffer 2 EStG mit den Anschaffungskosten bewertet werden. Der Errichtung des Bauwerks liegt jedoch kein Anschaffungsvorgang zugrunde². Der Begriff der Anschaffung verlangt einen abge-

Schreiben v. 27.04.1960 an den Hauptverband der Deutschen Bauindustrie aufgab. FinMin NRW Erlaß v. 20.03.1961 DB 1961, 555; OFD Hannover Vfg. v. 17.03.1961 S-2130-445-StH 221 mitgeteilt von Schlemmermeyer StBp 1966, 278 (279)

⁸Meierkord BB 1965, 1022 (1025); Schönnenbeck DB 1970, 453 (454); DB 1964, 1001 (1002 f); DB 1960, 541; DB 1960, 1133 (1136); Barske NWB F 17 a, 485 (498); Wirke DB 1973, 1571/1572; Mutze AG 1969, 276; Kühn StBp 1969, 250 (251); Heinicke StBp 1961, 226; Mittelbach DStZ A 1957, 375; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z (3); Littmann § 6 Anm. 585

⁹zur Ermittlung vgl. Heinicke StBp 1961, 226 (227)

¹BFH v. 28.11.1974 BStBl 1975 II, 398 (399)

²BFH v. 28.11.1974 BStBl 1975 II, 399; Schönnenbeck DB 1964, 1001 (1003); DB 1960, 1133 (1136) und DB 1970, 453; Kühn StBp 1969, 251; Adler/Düring/Schmaltz § 155 Anm. 15

leiteten Erwerb. Es wird vorausgesetzt, daß das erworbene Wirtschaftsgut, gleich ob Forderung, Sachwert oder sonstiges Wirtschaftsgut, gegen Entgelt von einem Rechtsvorgänger übertragen wurde. Es muß daher das Wirtschaftsgut vorher in gleicher Form im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum einer anderen Rechtsperson gestanden haben¹. Will man unfertige Bauten als Forderungen ansehen, so werden diese im Betrieb sukzessive hergestellt und nicht aufgrund eines entgeltlichen Geschäfts angeschafft². Halbfertige Bauten sind somit, gleichgültig welchem bilanziellen Charakter man ihnen in der Bilanz des Bauunternehmers beimißt, mit den Herstellungskosten und damit wie halbfertige Bauten auf eigenem Grund und Boden zu bewerten³.

d) Teilfertige Bauten auf eigenem Grund und Boden

Stellt ein Unternehmer bereits vorher verkaufte Bauten auf eigenem Grund ^{und} Boden her, um sie nach Fertigstellung zu übereignen, so ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber sonstigen Bauten auf eigenem Grund und Boden.

Ebenso wie bei Bauwerken auf fremdem Grund und Boden, bei deren Errichtung lediglich Scheinbestandteile mit dem Grundstück verbunden werden, bleibt der Unternehmer bis zur Fertigstellung Eigentümer der eingebauten Materialien. Die zu bilanzierenden halbfertigen Bauten stellen somit Sachgegenstände des Bauunternehmers dar. Sie sind in der Bilanz unter den Vorräten als unfertige Bauten auszuweisen. Ebenso wie andere erst teilweise fertiggestellte Erzeugnisse sind sie mit den bisher angefallenen Herstellungskosten zu bewerten⁴.

¹ FG Münster v. 13.02.1964 EFG 1964, 477 (478); Schönnenbeck DB 1960, 1133 (1136); Kühn aaO

² Kühn aaO; Wirke DB 1973, 1571/1572

³ BdF Schreiben v. 27.02.1961 DB 1961, 322

⁴ OFD Hannover BB 1960, 975; Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 z (3); Falterbaum BBK F 13, 615 (616); Barske NWB F 17 a, 485 (498);

2. Abschnitt Leistungen des zur Zahlung Verpflichteten

Zwar wird, insbesondere bei kurzfristig sich abwickelnden Geschäften, der Unternehmer in der Regel seine Leistung erbringen und erst nach Erfüllung des Auftrags das vereinbarte Entgelt erhalten. Gleichwohl kommt es häufig vor, daß bereits vor Erfüllung bzw. vollständiger Erfüllung des Auftrags der Unternehmer Leistungen des zur Zahlung Verpflichteten erhält.

Vorauszahlungen sichern einmal die Realisierung der Forderung. Sie dienen aber auch der Beschaffung von Betriebskapital, insbesondere bei kapitalschwachen Unternehmen, die einen besonders großen Auftrag übernehmen oder bei solchen Aufträgen, die sich über längere Zeit hinweg erstrecken. In diesen Fällen wird üblicherweise die Finanzierung wenigstens zum Teil durch Vorauszahlungen durchgeführt.¹

Ebenso wie durch eine teilweise Erbringung der Lieferung oder Leistung wird auch durch die Zahlung des Kunden das ursprüngliche Gleichgewicht von Forderung und Verbindlichkeit aus dem schwebenden Geschäft gestört, was zu einem Ausweis des schwebenden Geschäfts in der Bilanz führen muß.

I. Der Begriff der Vorauszahlung

Vorauszahlungen sind Vorleistungen des Zahlungsverpflichteten auf im übrigen noch schwebende Geschäfte. Sie setzen daher im allgemeinen voraus, daß die Leistung des anderen Vertragsteils ganz oder jedenfalls teilweise noch aussteht.^{2 3} Vorauszahlungen

¹Vellguth S. 63; Stapper S. 56; Schönnenbeck DB 1964, 1001

²BFH vom 4.8.1976 BStBl 1976 II, 675 (676); BFH vom 2.6.1978 BStBl 1978 II, 475; BFH vom 19.6.1973 BStBl 1973 II, 774; BFH vom 16.5.1973 BStBl 1974 II, 25 (26); BFH vom 17.1.1973 BStBl 1973 II, 487; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (10); Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 83 und 133; BFH v. 27.1.1977 BFHE 122, 43 (46)

³anders bei Provisionsvorschüssen, die der Unternehmer nach Erbringung der Leistung des Handelsvertreters aber vor der rechtlichen Entstehung des Provisionsanspruchs an den Handelsvertreter zahlt, vgl. BFH vom 4.8.1976 BStBl 1976 II, 675

können in den verschiedensten Formen vorkommen. So kann der zur Zahlung Verpflichtete seine Leistung vollständig vor Erbringung der Sachleistung erbringen. Er kann, was häufiger der Fall ist, aber auch nur eine Anzahlung, etwa in Form von Vorschüssen oder Abschlagszahlungen, leisten¹.

1. Die Vorauszahlung

a) als Zahlungsvorgang

Unter den Begriff der Vorauszahlung fallen in erster Linie Zahlungsvorgänge, die zu einer Geldbewegung und damit zu einer Verminderung des Aktivvermögens des Zahlenden, insbesondere des Kassenbestands, des Bank- oder Postscheckkontos, und zu einer entsprechenden Vermehrung des Aktivvermögens beim Zahlungsempfänger führen.

b) als Hingabe von Wechsel und Scheck

Unter die Vorauszahlungen fallen jedoch nicht nur Zahlungsvorgänge, die beim Zahlenden eine Verminderung des Aktivvermögens bewirken, sondern auch alle Vorgänge, die beim Zahlungsverpflichteten zum Ansatz oder zur Erhöhung eines Passivpostens in der Bilanz führen². Voraussetzung für die Annahme einer Vorauszahlung ist somit allein, daß es sich um einen buchungspflichtigen Vorgang handelt, der das Bilanzvermögen des zur Zahlung Verpflichteten vermindert³.

Dies ist aber bei Annahme und Hingabe eines gezogenen Wechsels der Fall⁴. Die Verbindlichkeit aus der Annahme des gezogenen Wechsels ist bereits im Zeitpunkt der Hingabe des Wechsels und nicht erst bei der Diskontierung auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen (vgl. § 151 Abs. I Passivseite VI 2 AktG)⁵. Gleiches gilt für die Hingabe von Schecks⁶.

¹Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (10)

²BFH v. 17.01.1973 BStBl 1973 II, 487; Döllerer BB 1974, 1541; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (11)

³BFH v. 17.01.1973 aaO

⁴BFH v. 17.01.1973 aaO; vgl. auch Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (11)

⁵BFH v. 17.01.1973 aaO; Döllerer BB 1974, 1541; Schäfer S. 39

⁶Schäfer S. 43

Auch durch die Hingabe von Wechseln oder Schecks durch den zur Zahlung Verpflichteten, mit der er seine Verpflichtung erfüllungshalber erbringt¹, wird das Gleichgewicht der Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften ebenso gestört wie bei Zahlungsvorgängen, so daß ein Ausweis des schwebenden Geschäfts in gleicher Weise erforderlich wird.

2. "Verdeckte" Anzahlungen

a) Wasser-, Gas- und Elektrizitätswerke lassen sich oft von ihren Vertragspartnern, den Wasser-, Gas- und Stromabnehmern, Baukostenzuschüsse für die zu errichtenden baulichen Anlagen oder Hausanschlüsse geben. Hierbei handelt es sich in der Regel um verlorene Zuschüsse, die nicht auf die zu zahlenden Benutzungsgebühren angerechnet werden. Jedoch sind auch hier abweichende Vereinbarungen denkbar. Bei den Baukostenzuschüssen kann es sich einmal um verlorene Zuschüsse im Sinne von Kapitalzuschüssen, aber auch um Ertragszuschüsse handeln².

aa) Kapitalzuschüsse (verlorene Zuschüsse)

Verlorene Baukostenzuschüsse sind Geld-, Sach- und Arbeitsleistungen zur Deckung der Kosten der Anlage. Sie werden erbracht, um den Gebrauch und die Nutzung der baulichen Anlage zu erlangen. Sie dienen der Einsparung von Kapitalkosten, ohne daß vereinbart ist, den Zuschuß zurückzuerstatten oder mit dem fortlaufend zu zahlenden Entgelt, z.B. den Benutzungsgebühren, zu verrechnen oder als Vorauszahlung hierfür zu behandeln³.

Allerdings ist jeder Baukostenzuschuß mit dem zu zahlenden Leistungsentgelt verknüpft. Baukostenzuschüsse bewirken nämlich, daß die vom Unternehmer zu erbringenden Leistungen preisgünstiger abgegeben werden können als ohne die Zuschüsse, weil in ihrer Höhe die Baukosten als Unkostenfaktor für die Leistung ausscheidet. Insoweit findet also auch ohne gesonderte Vereinbarung eine Verrechnung mit dem zu zahlenden Leistungsentgelt statt⁴.

¹vgl. § 364 II BGB

²vgl. BFH v. 24.06.1970 BStBl 1970 II, 694 (695)

³Littmann §§ 4, 5 Anm. 436

⁴BFH v. 06.10.1953 BStBl 1953 III, 315 (316); RFH v. 04.02.1931 RFHE 28, 95 (96)

Liegen Kapitalzuschüsse vor, sind diese von dem Zuschußgeber als Anschaffungskosten für den Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter, wie z.B. Nutzungs- und Lieferungsrechten, zu aktivieren¹. Beim Empfänger des Zuschusses gehört dieser als Kapitalzuwendung nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen. Als Herstellungskosten der baulichen Anlage sind jedoch die Baukosten unter Abzug des Zuschusses anzusetzen, weil der Unternehmer insoweit nicht die Herstellungskosten zu tragen hat². Die Absetzung für Abnutzung ist dann auch nur nach den um den Zuschuß verminderten Herstellungskosten zu berechnen².

bb) Ertragszuschüsse

Werden die Zuschüsse mit den Entgelten für die zu erbringenden Leistungen verrechnet, so sind sie als Vorauszahlungen für den Bezug der betrieblichen Leistung, z.B. der Wasser-, Gas- und Stromlieferung, anzusehen³. Es handelt sich dann um die Vorauszahlung im Rahmen schwebender Geschäfte⁴. Der Vorauszahlung steht eine entsprechende Lieferungsverpflichtung des Unternehmers gegenüber, die noch nicht erfüllt ist. An der Aktivierungspflicht der Zahlung durch den Zuschußgeber ändert sich in diesem Fall nichts⁵. Der Empfänger des Zuschusses muß diesen jedoch in voller Höhe als Einnahmen versteuern, wobei nur noch in Frage kommt, die Einnahmen auf die Vertragsdauer zu verteilen. Dies hat zur Folge, daß als Herstellungskosten der zu erstellenden baulichen Anlage die vollen Baukosten, einschließlich des Zuschusses anzusetzen sind, da der Unternehmer im Ergebnis die gesamten Baukosten trägt. Die AfA ist dann auch von den vollen Baukosten zu berechnen⁶.

Ob es sich bei den Zuschüssen um eine Vorauszahlung für künftige Leistungen oder um verlorene Baukostenzuschüsse handelt, läßt sich häufig nur schwer beurteilen. Da letztlich alle Zuschüsse dazu dienen, das Entgelt für die vom Unternehmer (Zuschußempfänger) zu erbringenden Leistungen auf niedrigerer Höhe halten zu können als

¹ vgl. Littmann §§ 4, 5 Anm. 436 mwN; BFH v. 02.03.1954 BStBl 1954 III, 129; BFH v. 26.06.1969 BStBl 1970 II, 35; RFH v. 15.05.1929 RFHE 25, 174 (178)

² BFH v. 22.04.1966 BStBl 1966 III, 369; BFH v. 20.08.1965 HFR 1966, 114; BFH v. 04.12.1962 BStBl 1963 III, 120; RFH v. 15.05.1929 aaO

³ BFH v. 16.04.1957 BStBl 1957 III, 219

⁴ BFH v. 16.04.1957 BStBl 1957 III, 218 (219)

⁵ BFH v. 05.05.1953 BStBl 1953 III, 224; BFH v. 25.07.1957 BStBl 1957 III, 346; FG Stuttgart v. 26.02.1954 EFG 1954, 197; Littmann §§ 4, 5 Anm. 435

⁶ BFH v. 22.04.1966 BStBl 1966 III, 369; BFH v. 20.08.1965 HFR 1966, 114; BFH v. 04.12.1962 BStBl 1963 III, 120

es dem allgemeinen Preisniveau entspricht, wird man dem Empfänger des Zuschusses ein Wahlrecht zubilligen müssen, ob er die Zuschüsse als Kapitalzuschüsse behandeln will oder ob er sie als Vorauszahlungen auf künftig zu erbringende Leistungen ansieht.¹ Es wird den Verhältnissen am besten gerecht, der Auffassung des Kaufmanns über den Charakter des Zuschusses zu folgen, wie sie auf Grund seines Wahlrechts zum Ausdruck gekommen ist.² Der Unternehmer hat jedoch seine Entscheidung ein für allemal im Jahr der Vereinnahmung des Zuschusses zu treffen. Er bleibt an die einmal gewählte Sachbehandlung gebunden.³

b) Baukostenzuschüsse des Mieters

Baukostenzuschüsse spielen besonders im Rahmen von Mietverträgen eine Rolle. In der Regel wird vereinbart, daß der vom Mieter zu leistende Zuschuß mit der Miete verrechnet wird, der Zuschuß also abgewohnt bzw. abgenutzt wird.

Ursprünglich hatte die Rechtsprechung Baukostenzuschüsse des Mieters ebenso wie andere Zuschüsse beurteilt. Es wurde dem Vermieter also ebenfalls ein Wahlrecht in der Behandlung der Zuschüsse als Kapital- und Ertragszuschüsse eingeräumt.⁴ Auf Grund der bürgerlich-rechtlichen Beurteilung dieser Zuschüsse konnte diese Auffassung jedenfalls für die Anmietung von Wohnräumen nicht mehr beibehalten werden. Der BGH hatte bereits im Urteil vom 12.02.1959⁵ für die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses anerkannt, daß einem Mieter, der einen verlorenen Baukostenzuschuß gegeben hat, ein Erstattungsanspruch nach Bereicherungsgrundsätzen zusteht. Durch die Einführung des § 57 c ZVG hat der Mieter infolge der Hingabe eines Baukostenzuschusses für die Dauer des Mietvertrags fortwirkende Rechte gegenüber dem Vermieter erhalten.⁶ Nach Art. VI § 1 des Gesetzes zur Änderung des 2. Wohnungsbaugesetzes vom 21.07.1961 (BGBl 1961 I, 1941) hat ein Mieter unter bestimmten

¹ BFH v. 06.10.1953 BStBl 1953 III, 315 (316); BFH v. 02.03.1954 BStBl 1954 III, 129; BFH v. 13.09.1955 BStBl 1955 III, 315; BFH v. 04.12.1962 aaO; BFH v. 20.08.1965 aaO; BFH v. 22.04.1966 aaO

² BFH v. 06.10.1953 aaO

³ BFH v. 22.04.1966 aaO; BFH v. 20.03.1965 aaO; BFH v. 04.12.1962 aaO

⁴ vgl. BFH v. 04.12.1962 BStBl 1963 III, 120; BFH v. 20.08.1965 IFR 1966, 114; BFH v. 22.02.1966 BStBl 1966, 368 (369); RFH v. 13.06.1933 RStBl 1933, 1143; RFH v. 21.12.1933 RStBl 1934, 394; RFH v. 14.02.34 RStBl 1934, 606

⁵ BGHZ 29, 289

⁶ BFH v. 04.12.1962 aaO; BGH v. 03.02.1959 NJW 1959, 872

Voraussetzungen einen Erstattungsanspruch, wenn er mit Rücksicht auf die Vermietung einer nach dem 20.06.1948 bezugsfertig gewordenen Wohnung einen verlorenen Baukostenzuschuß geleistet hat, soweit er durch die Dauer des Mietverhältnisses noch nicht als getilgt anzusehen ist¹. Bei Zuschüssen, die nach dem 28.07.1961 vereinbart worden sind, gilt ein Betrag in Höhe einer Jahresmiete durch eine Mietdauer von 4 Jahren von der Leistung an als getilgt².

Der Baukostenzuschuß wird also erst im Laufe der Mietzeit verbraucht. Während der vertraglich festgelegten Mietzeit mindert sich der Erstattungsanspruch, den der Mieter gegen den Vermieter aus der Hingabe des Geldes erlangt hat, um einen der gesamten Mietdauer entsprechenden Teilbetrag³. Diese Baukostenzuschüsse sind also nicht anders zu behandeln als Mietvorauszahlungen⁴. Der Baukostenzuschuß ist damit beim Empfänger steuerrechtlich Teil des Mietzinses und als Vorauszahlung im Rahmen schwebender Geschäfte zu behandeln⁵.

Für Mieterzuschüsse bei Geschäftsräumen fehlt dagegen ein gesetzlicher Erstattungsanspruch. Ob diese als Mietvorauszahlungen oder als verlorene Zuschüsse anzusehen sind, richtet sich danach - entsprechend der Definition des Begriffs "verlorener Baukostenzuschuß" in § 14 2. BerechnungsVO in der Fassung vom 01.08.1968 (BGBl I 68, 593) - ob eine Rückerstattung oder Verrechnung vereinbart worden ist oder nicht⁶. Bei Fehlen einer solchen Vereinbarung kann der Vermieter danach den Herstellungsaufwand um die Mieterzuschüsse kürzen, die Zuschüsse gehören dann nicht zu seinen steuerpflichtigen Einnahmen⁷.

¹vgl. BFH v. 04.12.1962 aaO; BGH v. 03.02.1959 aaO; FG Düsseldorf v. 25.11.1975 EFG 1976, 231 (232); Littmann §§ 4, 5 Anm. 436

²Littmann §§ 4, 5 Anm. 436

³BFH v. 04.12.1962 aaO; BFH v. 20.05.1960 BStBl 1960 III, 309 und 310

⁴BFH v. 04.12.1962 aaO; BFH v. 12.05.1959 BStBl 1959 III, 268

⁵BFH v. 04.12.1962 aaO; BFH v. 28.06.1977 BStBl 1978 II, 91 (92); FG Düsseldorf aaO; Littmann §§ 4, 5 Anm. 436 mwN

⁶FG Düsseldorf v. 25.11.1975 EFG 1976, 231 (232)

⁷FG Düsseldorf aaO; Abschnitt 163 II Nr. 1 EStR

II. Die Bilanzierung erhaltener Anzahlungen

1. Der Grundsatz der erfolgsneutralen Bilanzierung

a) Die Anzahlung im engeren Sinn

aa) Vorauszahlungen für Leistungen, die nicht zeitbezogen sind
Erhaltene Anzahlungen oder Vorauszahlungen vermehren das Aktivvermögen des Zahlungsempfängers durch Erhöhung des Kassenbestands, Bank- oder Postscheckkontoguthabens bzw. durch Erhöhung der Wechsel- oder Scheckforderungen.

(1) An- und Vorauszahlungen führen jedoch grundsätzlich nicht zu einer Gewinnrealisierung¹. Durch die Zahlung des Entgelts werden die mit der Ausführung der Lieferung oder Leistung verbundenen Risiken, wie das Beschaffungs-, Produktions- oder Übergaberisiko nicht berührt. Ein Gewinnausweis würde daher dem Gebot der Vorsicht widersprechen². Erst wenn die vereinbarte Lieferung oder Leistung vollständig erbracht und, soweit erforderlich, vom Auftraggeber abgenommen worden ist, kann überhaupt sicher beurteilt werden, welche Aufwendungen angefallen sind und ob aus dem durchgeführten Geschäft ein Gewinn erwachsen ist. Vor Ausführung des Geschäfts läßt sich dies, selbst bei einer guten Kalkulationsrechnung, nicht hinreichend genau ermitteln, weil die vorauskalkulierte Gewinnspanne durchaus durch unvorhergesehene Ereignisse oder durch Fehldispositionen des Unternehmers aufgezehrt werden kann.

Die vorzeitige Zahlung bewirkt nur, daß ein eventuelles Delkrederrisiko, das mit einer bloßen Forderung verbunden ist, wegfällt. Ein endgültiger Anspruch auf das erhaltene Geld steht jedoch dem Unter-

¹BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; BFH v. 08.05.1952 BStBl 1952 III, 173 (174); OFH v. 13.01.1950 StRK EStG § 4 R9, RFH v. 22.10.31 RStBl 1932, 13; RFH v. 22.04.1927 RFHE 21, 123 (125/126); Barske NWB F 17 a, 485 (492); Stapper S. 54; Vellguth S. 63/64; Rosenau BB 1972, 167 (168); Kropff § 149 Anm. 84; Nies Wpg 1972, 383 (388) Hoffmann BB 1971, 384 und NB 1957, 106 (108); Maaßen S. 44; Lohmeyer DStR 1975, 651 (653) und DStZ A 1969, 379 (381); Döllner BB 1974, 1541; Pohlner BBK F 13, 1061 (1066); Bp-Kartei S. 5; Erlaß FinMin NRW v. 24.10.1966 StEK BewG 1965 § 103 Nr. 2; Kaatz FR 1957, 479; Krah DStR 1959, 460; Lenz StWa 1959, 224 (225); Blom ZfHF 1932, 250 (258); für Anzahlungen auch Götz S. 326; a.A. Aufermann ZfB 1951, 237, der ein Wahlrecht des Unternehmers annimmt.

²RFH v. 22.10.1931 RStBl 1932, 13; Stapper S. 55; Pohlner BBK F 13, 1061 (1066); Lohmeyer DStR 1975, 651 (653) und DStZ A 1969, 379 (381); Bp-Kartei S. 5

nehmer erst dann zu, wenn er seine Leistung ordnungsgemäß erbracht hat. Ist der Unternehmer nicht in der Lage, die vereinbarte Leistung zu erfüllen, so hat er die erhaltene Zahlung wieder herauszugeben¹. Bei einer Schlechtleistung kommt ein Minderungsrecht des Auftraggebers in Betracht.

(2) Den erhaltenen Anzahlungen, die zu einer vollständigen bzw. teilweisen Befriedigung des Zahlungsanspruchs des Unternehmers führen und die der Unternehmer zu aktivieren hat, steht die Verpflichtung zur Erbringung der vertraglich vereinbarten Lieferung oder Leistung gegenüber. Durch die Anzahlung wird das Gleichgewicht von Anspruch und Verbindlichkeit aus dem schwebenden Geschäft gestört. Die Verpflichtung zur Lieferung oder Leistung oder - bei Nichterfüllung durch den anderen Vertragsteil bzw. bei Wegfall des Vertrags - der Anspruch auf die Rückzahlung ist in Höhe der geleisteten Anzahlung, also mit dem vollen Geldbetrag, unter "Erhaltene Anzahlungen" zu passivieren (vgl. §151 Passivseite VI 4 AktG).² Der Bilanzansatz hat auch die in der Anzahlung enthaltene Umsatzsteuer zu umfassen. Denn der Wert der Gegenleistung wird durch den Preis bestimmt, der auch die Umsatzsteuer enthält. Bei Nichterfüllung oder Wegfall des Vertrags muß gleichfalls der volle Betrag der Anzahlung, einschließlich der Umsatzsteuer, die nach neuem Umsatzsteuerrecht in ihr enthalten ist (vgl. § 13 I Nr. 1 a UStG 1980), zurückgezahlt werden. Zwar kann der Unternehmer in diesem Fall die Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückverlangen. Dieser Anspruch darf aber nach § 152 Abs. 8 AktG nicht mit der Verpflichtung zur Rückerstattung der Anzahlung verrechnet werden.³

¹Weber S. 69

²BFH v. 26.06.1979 BStBl 1979 II, 625 (627); BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774; BFH v. 17.01.1973 BStBl 1973 II, 487; BFH v. 16.05.73 BStBl 1974 II, 25; BFH v. 17.08.1967 BStBl 1968 II, 80 (81); BFH v. 19.1.1967 BStBl 1967 III, 336; BFH v. 06.02.1964 BStBl 1964 III, 241; BFH v. 08.05.1952 BStBl 1952 III, 173 (174); RFH v. 16.04.1942 StW 1942 Nr. 194; RFH v. 22.10.1931 RFHE 29, 276; RFH v. 10.07.1929 StW 1929 Nr. 690; RFH v. 22.04.1927 RFHE 24, 123 (125/126); RFH v. 04.11.1925 RFHE 17, 332; Adler/Düring/Schmaltz § 155 Anm. 222; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (12); Kleinmann StWK Gruppe 3, 1265 (1270); Littmann DStZ A 1963, 344; Mutze FR 1962, 34; Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111); Bengs Wpg 1950, 103; Nies Wpg 1972, 383 (387); Krah DStR 1959, 459/460; Hoffmann NB 1957, 106 (108) und StW 1957, 739 (744); Vellguth S. 64; Mellerowicz § 149 Anm. 69; Blom ZfhF 1932, 250 (258); Bp-Kartei S. 5

³BFH v. 26.06.1979 BStBl 1979 II, 625 (627); Hüttemann S. 144 ff; Siegel BB 1980, 589 (590); Schneider BB 1980, 273 (276); a.A. Merkert DB 1980, 24 (25)

Im Ergebnis werden daher die erhaltenen An- und Vorauszahlungen erfolgsneutral bilanziert, Die Aktivierung der erhaltenen Anzahlungen kommt also in ihrer Wirkung einem Rechnungsabgrenzungsposten gleich, weil damit Einnahmen, die noch nicht Erträge sind, in das Jahr der Durchführung des Auftrags verlagert werden¹.

bb) Vorauszahlungen auf zeitraumbezogene Leistungen

(1) Bei gegenseitigen Verträgen, bei denen Leistung und Gegenleistung ihrer Natur nach zeitraumbezogen sind, können diese dadurch auseinanderfallen, daß die Zahlungsverpflichtung vor dem Zeitraum

¹BFH v. 26.06.1979 aaO; Weber S. 69; Bengs Wpg 1950, 103; a.A. Döllnerer BB 1965, 329

erbracht wird, zu dem sie wirtschaftlich gehört. Auch insoweit handelt es sich um eine Vorleistung des Zahlungsverpflichteten aus einem gegenseitigen schwebenden Geschäft¹. Derartige Zahlungen erhöhen das Aktivvermögen des Empfängers und werden durch eine "passive Rechnungsabgrenzung" dem Geschäftsjahr zugerechnet, in dem die Gegenleistung erbracht wird, da es sich um Einnahmen handelt, die Ertrag einer ganz bestimmten Zeit nach dem Abschlußstichtag darstellen².

Beispiel: Im Dezember wird die Miete für den folgenden Monat Januar bezahlt. Die Einnahme im Dezember stellt Ertrag für den Monat Januar dar, in welchem dem Mieter die Nutzung eingeräumt wird. Die Zahlung ist daher beim Empfänger passiv abzugrenzen.

Eine Zeit ist bestimmt, wenn Anfang und Ende des Zeitraums, auf den sich das Entgelt bezieht, kalendermäßig oder in anderer Weise unmittelbar durch den Vertrag so festgelegt sind, daß sie sich ohne Zuhilfenahme von Schätzungen ohne weiteres berechnen lassen³. Der maßgebende Zeitraum ist nicht auf das folgende Geschäftsjahr beschränkt, sondern kann mehrere Geschäftsjahre umfassen⁴.

Rechnungsabgrenzungsposten sind ihrem Wesen nach Korrekturposten zur Gewinn- und Verlustrechnung. Sie dienen der periodengerechten Abgrenzung von Aufwand und Ertrag, in dem sie Einnahmen und Ausgaben aus dem laufenden in ein späteres Wirtschaftsjahr verlagern, zu dem sie gehören (Einnahme jetzt, Ertrag später)⁵. Bezogen auf das schwebende Geschäft wird die Vorleistung des einen Vertragspartners in das Jahr verlagert, in dem die nach dem Vertrag geschuldete Gegenleistung des anderen Teil erbracht wird⁶.

¹ BFH v. 31.05.1967 BStBl 1967 III, 607 (608); Döllerer BB 1974, 1541/1542; Paulick FR 1968, 484

² vgl. § 5 III EStG; als derartige zeitraumbezogene Leistungen kommen in Betracht: Miet- und Pachtzinsen, Darlehenszinsen, Versicherungsprämien, Beiträge; Löhne, Diskonte auf Wechselakzepte

³ Kropff § 152 Anm. 102; Adler/Düring/Schmaltz § 152 Anm. 182

⁴ Kropff § 152 Anm. 103; Adler/Düring/Schmaltz; Littmann §§ 4, 5 Anm. 558 d; Döllerer BB 1967, 467 und BB 1965, 1408; Paulick FR 1968, 485; Ahrens DB 1968, 273 (274); a.A. Birkholz BB 1967, 1037; Mutze Wpg 1965, 169 (173)

⁵ BFH v. 31.05.1967 BStBl 1967 III, 607 (608); BFH v. 26.05.1965 BStBl 1965 III, 480; BFH v. 04.09.1962 BStBl 1963 III, 7; Mellerowicz § 152 Anm. 86; v. Wallis DStZ A 1968, 187

⁶ BFH v. 17.07.1974 BStBl 1974 II, 684 (686); BFH v. 29.10.1969 BStBl 1970 II, 178 (179); BFH v. 31.05.1967 aaO; Mittelbach DStR 1976, 542

(2) Abgrenzung der Bilanzposten "Rechnungsabgrenzungen" und "Anzahlungen"

Die Abgrenzung zwischen den Bilanzposten "Rechnungsabgrenzungen" und "Anzahlungen" ist fließend. Beide weisen gemeinsame Merkmale auf. Sie betreffen Zahlungen für erst in einer späteren Rechnungsperiode erfolgende Gegenleistungen und werden in diese Rechnungsperiode verlagert. Beide Bilanzpositionen betreffen also Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte¹.

Inwieweit beide Bilanzpositionen sich unterscheiden, wann also ein Rechnungsabgrenzungsposten und wann der Bilanzposten "Anzahlungen" zu bilden ist, wird in der Literatur nicht einheitlich beantwortet.

Nach Döllerer² unterscheiden sich Rechnungsabgrenzung und Anzahlungen dadurch, daß es sich bei der Rechnungsabgrenzung um Einnahmen oder Ausgaben handelt, denen als Gegenleistung rechtliche Ansprüche und Verbindlichkeiten gegenüberstehen, die nicht auf die Lieferung bilanzierungsfähiger Güter gerichtet ist und deren ausstehende Erfüllung einem bestimmten Kalenderjahr nach dem Bilanzstichtag zugerechnet werden kann. Demgegenüber seien unter dem Posten "Anzahlungen" nur Beträge auszuweisen, die für den Erwerb aktivierungsfähiger Wirtschaftsgüter ausgegeben wurden. Diese Auffassung ist jedoch unzutreffend³.

Kropff⁴ will eine Anzahlung und nicht einen Rechnungsabgrenzungsposten ausweisen, wenn der Ausgabe ein Anspruch auf Lieferung oder Leistung gegenübersteht. Auch dies ist unzutreffend, da es sich bei Rechnungsabgrenzungsposten um den Ausweis von Vorleistungen aus schwebenden Geschäften handelt, also auch hier der Ausgabe ein Anspruch auf eine Leistung gegenübersteht.

¹BFH v. 19.01.1972 BFHE 104, 422; BFH v. 07.03.1973 BFHE 109, 172; Schütz DB 1958, 29; Döllerer BB 1974, 1541/1542

²Döllerer BB 1965, 1405 (1408) und Pütz S. 10

³vgl. III 1 b S. 227 f

⁴Kropff § 152 Anm. 93

Schütz¹ sieht den Unterschied zwischen beiden Bilanzpositionen in der Höhe des für die Begleichung der noch ausstehenden Gegenleistung in der Bilanz zu berücksichtigenden Zahlungsbetrags. Während nämlich durch die "Anzahlung" nur ein Teil der Gegenleistung beglichen werde, komme durch die Rechnungsabgrenzung die gesamte Schuld bzw. Forderung für eine noch nicht bewirkte oder noch nicht vollständig bewirkte Leistung in ihrer vollen Höhe durch eine einmalige Zahlung im voraus zum Ausgleich. Man spreche daher in diesem Fall auch von Vorauszahlungen. Es kann jedoch keinen Unterschied zwischen der bloßen Anzahlung und der Vorauszahlung geben, sofern durch letztere nicht der Gewinn realisiert wird. Die von Schütz getroffene Unterscheidung wird der Fassung des § 5 III EStG, der die Voraussetzungen zur Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens regelt, nicht gerecht. Wird etwa ein Teil der Januarrente bereits im Dezember bezahlt, müßte nach Schütz eine Bilanzierung unter dem Posten "Anzahlungen" vorgenommen werden, da keine Vorauszahlung vorliegt. Gleichwohl muß auch hier die Zahlung als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden, da es sich um eine Einnahme handelt, die eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag betrifft.

Die Abgrenzung kann daher allein darin gefunden werden, daß Rechnungsabgrenzungsposten nur bei Vorleistungen auf zeitraumbezogene Leistungen aus gegenseitigen schwebenden Geschäften gebildet werden dürfen, während die Bilanzpositionen "Anzahlungen" Vorleistungen aus schwebenden Geschäften betrifft, die keine zeitraumbezogenen Leistungen zum Inhalt haben.

(3) Zeitraumbezogene Leistungen am Beispiel des Darlehensvertrags

(a) Hat der Darlehensnehmer das ihm zur Verfügung gestellte Kapital samt Zinsen zu einem bestimmten Fälligkeitstermin zurückzuzahlen, so kommt eine zeitraumanteilige Abgrenzung der Darlehenszinsen auf den Darlehenszeitraum durch einen Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht. Denn die Zinseinnahmen sind auf Seiten des Darlehensgebers kein Ertrag für eine bestimmte Zeit nach, sondern für eine be-

¹Schütz DB 1958, 29; ebenso Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 135

stimmte Zeit vor dem Abschlußstichtag¹. Ebenso wenig stellt die Zahlung der Zinsen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag dar². Sie ist vielmehr Aufwand für eine bestimmte Zeit vor dem Abschlußstichtag.

Der Darlehensgeber darf die gesamten Darlehenszinsen nicht bei Darlehenshingabe aktivieren. Denn ein Ausweis widerspräche den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, wonach noch unerfüllte schwebende Geschäfte grundsätzlich in der Bilanz nicht ausgewiesen werden dürfen. Der Darlehensgeber schuldet die Duldung der Nutzung des Kapitals während eines bestimmten Zeitraums durch den Darlehensnehmer. Nachdem aber die Zinsen das Entgelt für eine zeitraumbezogene Leistung des Darlehensgebers sind, hat dieser am ersten und an den jeweils folgenden Bilanzstichtagen bereits einen Teil seiner Leistung, nämlich die Duldung der Kapitalnutzung für den zurückliegenden Zeitraum, erfüllt. Der Darlehensgeber hat einseitig vorgeleistet. Das schwebende Geschäft ist dadurch nicht mehr ausgeglichen und muß daher ausgewiesen werden. Folglich hat der Darlehensgeber die zeitanteiligen Zinsen als Zinsforderung zu aktivieren und der Darlehensnehmer die entsprechende Verbindlichkeit zu passivieren.

(b) Beim Tilgungsdarlehen zahlt demgegenüber der Darlehensnehmer den ihm gewährten Kredit in gleich hohen, in der Regel monatlichen Raten, die Zinsen und Tilgung enthalten, zurück. Nach Hingabe des Darlehens aktiviert der Darlehensgeber den hingegebenen Betrag als Darlehensforderung. Der Darlehensnehmer passiviert demgegenüber die Verbindlichkeit in gleicher Höhe. Problematisch ist nun, welcher Teil des dem Kreditgeber wieder zufließenden Betrags als Tilgung und welcher Teil als Zinsertrag realisiert wird. Zur Lösung dieses Problems hat man verschiedene Methoden entwickelt:

(aa) Die lineare bzw. laufzeitproportionale Methode

Bis Ende der fünfziger Jahre haben die Ratenkreditinstitute die Ertragsrealisierung wie folgt ermittelt: herausgegebener Kreditbetrag dividiert durch die Anzahl der Raten ergibt die monatliche Tilgung.

¹vgl. § 5 III Nr. 2 EStG

²vgl. § 5 III Nr. 1 EStG

Im voraus berechneter Gesamtzins geteilt durch die Zahl der Raten ergibt den monatlich gleichbleibenden Ertragsanteil¹.

Diese Methode ist einfach und ohne große Verwaltungsarbeit durchführbar². Sie wird jedoch dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsabgrenzung nicht gerecht. Es wird nämlich jeder Periode ohne Rücksicht auf die Höhe des noch ausstehenden Kreditbetrags ein gleich hoher Ertrag zugerechnet. Da sich der Anteil der Kreditzinsen, die in den Raten enthalten sind, im Verhältnis zu dem noch ausstehenden Kapital ständig erhöht, zahlt nämlich der Kreditnehmer im ersten Jahr zu wenig, in den folgenden Jahren zu viel an Kreditzinsen³.

(bb) Kapitalabhängige Aufteilung (Zinsstaffelmethode)

Aus den vorstehenden Gründen wird die lineare Methode heute nicht mehr für zulässig gehalten, sondern die Verteilung des Gesamtentgelts nach Maßgabe des noch ausstehenden Kapitals verlangt⁴. Hierbei werden die später fällig werdenden Raten auf den Bilanzstichtag diskontiert⁵.

Diese Methode berücksichtigt, daß sich der Kapitaleinsatz mit der Laufzeit des Kredits ständig verringert. Zu Beginn der Darlehensrückzahlung steht dem Darlehensnehmer ein hoher Kreditbetrag zur Verfügung, für den er einen entsprechenden Zins zahlt. Hat der Darlehensnehmer bereits einen Teil des Kredits zurückgezahlt, so bezahlt er bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Nutzung des noch offenen Kreditbetrags einen geringeren Betrag. In dem Maß, in dem sich die Darlehensforderung durch Rückzahlung des Kreditnehmers vermindert, verringert sich auch der Anteil des Kreditzinses, der als Gegenleistung auf das betreffende Wirtschaftsjahr entfällt⁶.

(cc) Modifizierte Zinsstaffelmethode

Die bei der Zinsstaffelmethode durchgeführte Abzinsung trägt aller-

¹Fasselt Wpg 1976, 601 (602); Deppe Wpg 1970, 242 (243); vgl. auch IdW Wpg 1960, 19 (20)

²IdW aaO; Fasselt aaO

³BFH v. 31.05.1967 BStBl 1967 III, 607

⁴BFH v. 31.05.1967 BStBl 1967 III, 607

⁵IdW Wpg 1960, 19 (20); zur Berechnung vgl. Fasselt Wpg 1976, 603

⁶BFH v. 17.07.1974 BStBl 1974 II, 684 (685); BFH v. 31.05.1967 aaO, S. 608; IdW aaO

dings nicht dem Kostenverlauf Rechnung¹. Die Verwaltungskosten gehen nicht proportional mit dem Restdarlehen zurück. Sie haben bei Abschluß des Darlehensvertrags ihr Maximum und bleiben dann bis zum Auslaufen des Kredits für jede einzelne Rate ungefähr konstant². Eine Abgrenzung nach der Zinsstaffelmethode berücksichtigt somit nicht, daß von den Bruttoerträgen auch spätere Verwaltungskosten gedeckt werden müssen, die aus den künftig anfallenden Kreditzinsen des betreffenden Kreditgeschäfts nicht mehr voll bestritten werden können. Deshalb wird vorgeschlagen, den Verwaltungskostenanteil laufzeitproportional abzugrenzen und bezüglich des Refinanzierungsanteils sowie des Gewinnanteils nach der Zinsstaffelmethode vorzugehen³. Der BFH ist aber in seinem Urteil vom 17.07.1974⁴ der modifizierten Zinsstaffelmethode nicht gefolgt. Er verlangt nach wie vor eine Abgrenzung nach der Zinsstaffelmethode. Die künftig anfallenden Verwaltungskosten können weder durch eine Rückstellung⁵ noch durch einen Rechnungsabgrenzungsposten⁶ berücksichtigt werden.

cc) Dem Leistungsstand entsprechende Zahlungen

Wenn der Unternehmer bereits eine Teilleistung erbracht hat, so kann dies der Kunde durch eine dem Leistungsstand entsprechende Zahlung honorieren. Derartige Abschlagszahlungen werden insbesondere bei langfristigen Verträgen vereinbart. Es kann hierbei auch bereits zu Teilabnahmen der Leistung des Unternehmers kommen. Da der Unternehmer jedoch erst den Vertrag erfüllt hat, wenn er die gesamte Leistung erbracht hat, stellt auch diese Zahlung eine Vorauszahlung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts dar. Derartige Teilzahlungen führen für sich betrachtet auf Seiten des Unternehmers grundsätzlich nicht zu einer Gewinnrealisierung. Die Teilzahlung ist daher auf Seiten des Unternehmers unter "erhaltene Anzahlungen" zu passivieren. Auf Seiten des Kunden ist der Anspruch auf die Leistung des Unternehmers in Höhe der Teilzahlung zu aktivieren.

¹Fasselt Wpg 1976, 601 (603)

²IdW Wpg 1960, 19 (20)

³FG Düsseldorf v. 11.10.1966 EFG 1967, 195; Fischer StRK-Anm. EStG § 5 Bil. R 7; IdW Wpg 1960, 19 (20); Deppe Wpg 1970, 242 (246); kritisch Fasselt DB 1967, 261

⁴BStBl 1974 II, 684; ebenso Döllerer BB 1974, 1541 (1547)

⁵Rückstellungen für Verwaltungskosten erfüllen nicht die Voraussetzungen einer Rückstellung nach § 152 VII AktG, § 5 EStG. Sie sind weder Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten noch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (a.A. Deppe Wpg 1970, 242)

Bezahlt dagegen der Kunde auf Teilleistungen des Unternehmers, für die dieser zulässigerweise einen entsprechenden Teilgewinn realisiert, so wird die erhaltene Teilzahlung beim Unternehmer nicht durch einen gleich hohen Gegenposten passiviert, sondern erfolgswirksam ausgewiesen. An Stelle einer etwa bereits ausgewiesenen Teilforderung tritt die Teilzahlung. Für den Kunden ändert sich demgegenüber jedoch an der Bilanzierung nichts.

b) Die durch die Anzahlung erhaltenen Zinsvorteile

Erhält der Unternehmer eine Anzahlung, so geht diese in das Aktivvermögen des Betriebs ein und wird entsprechend den allgemeinen Finanzierungserfordernissen verwendet¹. Fallen Zahlungseingang und die zur Erbringung der Leistung erforderlichen Aufwendungen zeitlich stark auseinander, so bedeutet dies, daß die erhaltenen, an sich objektgebundenen Anzahlungen dem Unternehmer lange Zeit zinsfrei zur Verfügung stehen. Die zwischenzeitlich anderweitige Möglichkeit zur Verfügung über die Anzahlung bringt einen Vorteil, der sich auch im Jahresabschluß niederschlägt. Es wird nämlich kein anderes Fremdkapital oder Eigenkapital benötigt und dadurch Zinsen gespart oder sogar Zinserträge erzielt². Es fragt sich daher, ob und inwieweit derartige Vorteile in der Bilanz auszuweisen sind.

aa) Die Auffassung Brengs

(1) Die Abgrenzungspflicht für die erhaltenen Anzahlungsvorteile
Breng unterscheidet zwischen einem Auftrag mit Zinsvereinbarung und einem Auftrag ohne Zinsvereinbarung.

(a) Auftrag mit Zinsvereinbarung

Bei einem Auftrag mit Zinsvereinbarung werde der Vorteil aus der vorzeitigen Anzahlung gesondert kalkuliert und dem Kunden im Vertrag ausdrücklich ein entsprechender Nachlaß vom Auftragspreis eingeräumt³. Damit sei nach Breng der Anzahlungsertrag ausdrück-

⁶Die Verwaltungsarbeit ist nicht Gegenstand einer schuldrechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Kreditnehmer. Die Rechnungsabgrenzung setzt aber eine schuldrechtliche Verbindlichkeit voraus.

¹Breng Wpg 1975, 546 (547)

²Breng aaO; Hilkert/Krause DB 1978, 1653 (1658)

³Breng aaO

lich Preisbestandteil und genauso zu behandeln wie die Anzahlung selbst, d.h. zunächst zu passivieren und erst bei der Durchführung des Auftrags und der Realisierung des Erlöses erfolgswirksam auszuweisen¹.

(b) Auftrag ohne Zinsvereinbarung

Breng² geht davon aus, daß sich die vorzeitige Anzahlung trotz fehlender Abrede in der Preisbemessung ausgewirkt hat, weil kein Kaufmann etwas verschenkt. Dann sei aber der Zinsvorteil ebenfalls Preisbestandteil und entsprechend wie beim Auftrag mit Zinsvereinbarung abzugrenzen. Im übrigen werde auf Grund der Bilanzierungsgrundsätze für schwebende Geschäfte der Gewinn erst realisiert, wenn alle Aufwendungen und Erträge aus dem Geschäft feststehen. Das sei erst bei Abschluß des Produktionsprozesses bzw. der Durchführung der Leistung der Fall. Solange der Erfolg aber nicht feststehe, sollten einzelne Teile, wie z.B. die Anzahlungsvorteile, nicht vorweg erfolgswirksam werden³. Der bilanzielle Ausweis der abzugrenzenden Zinserträge erfolge unter "Erhaltene Anzahlungen". Es sei aber auch ein Ausweis als Wertberichtigung für unfertige Erzeugnisse bzw. in Arbeit befindliche Aufträge möglich⁴.

(2) Die Bewertung des Anzahlungsvorteils

Der Vorteil der zwischenzeitlichen Kapitalnutzung läßt sich nach dem effektiven Ertrag nur berechnen, wenn die Anzahlungsmittel getrennt verwaltet werden⁵. Wird aber die Anzahlung für die allgemeine Finanzierung des Unternehmens verwendet, so geht sie im Betrieb identitätslos unter. Breng⁶ will in diesem Fall für die Anzahlung vom Zeitpunkt ihres Eingangs bis zum Beginn der Fertigung bzw. der Fertigstellungsvorbereitung einen angemessenen Zins berechnen und an den Bilanzstichtagen passivieren. Als Zinsfuß für die kalkulatorische Berechnung soll ein mittlerer Kreditzins in Betracht kommen⁷.

¹Breng aaO

²Breng aaO

³Breng aaO, S. 548; Hilkert/Krause DB 1978, 1653 (1658)

⁴Breng aaO, S. 548

⁵Breng aaO, S. 548

⁶Breng aaO, S. 548

⁷Breng aaO, S. 548

bb) Stellungnahme

Gewährt der Vertragspartner des Unternehmers diesem im Rahmen des Vertrags Vorauszahlungen, so bestehen die von ihm im Rahmen des Vertrags zu erbringenden Leistungen sowohl im Nennbetrag der Zahlungen als auch darin, daß er dem Unternehmer diese Zahlungen im voraus entrichtet. Wäre das Entgelt nicht wenigstens zum Teil im voraus zu entrichten, müßte angenommen werden, daß es dann um den Nutzen, den der Unternehmer aus der vorzeitigen Zahlung zieht, höher wäre¹. Je länger der Zeitraum ist, der zwischen der Leistung des Unternehmers und der vorzeitigen Entrichtung des Entgelts liegt, umso mehr übersteigt der Wert der Leistung des Unternehmers den Nennbetrag der Zahlung. Da sich bei gegenseitigen Verträgen grundsätzlich die Leistungen der beiden Vertragspartner ausgleichen, besteht der Wert der Leistung des Unternehmers nicht nur in dem Nennbetrag der Zahlung, sondern auch in dem Vorteil, der dadurch anfällt, daß die Zahlung im voraus entrichtet wurde². Bei einem Auftrag mit Zinsvereinbarung wird der Zinsvorteil zwischen den Vertragspartnern ausdrücklich festgelegt. Die Bewertung hat sich nach der Höhe des Zinses zu richten. Bei einem Auftrag ohne Zinsvereinbarung hat der Unternehmer den Wert der Vorauszahlung zu schätzen. Dabei muß dieser Wert auf Grund der tatsächlichen Nutzung des vorausgezahlten Betrags ermittelt werden, die durchaus unterschiedlich sein kann. Der Anzahlungsvorteil ist jedoch nur dann anzusetzen, wenn er überhaupt greifbar ist und ins Gewicht fällt. Für den Normalfall muß dies verneint werden, da sich die Verfügbarkeit der Anzahlungen und ihre Inanspruchnahme bei Erbringung der vom Unternehmer geschuldeten Leistung zeitlich entsprechen³.

2. Die Vorauszahlung als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung

Die Vorauszahlung selbst läßt das Produktions-, Beschaffungs- und Übergaberisiko, das mit der Leistung des Unternehmers verbunden ist, unberührt, so daß die Vereinnahmung des Entgelts für sich keine Gewinnrealisierung auslöst⁴. Will man im Stadium der Vor-

¹BFH v. 12.05.1959 BStBl 1959 III, 268

²BFH v. 12.05.1959 aaO, S. 268/269

³Hilkert/Krause DB 1978, 1653 (1658)

⁴vgl. II 1 a aa (1) S. 213 f

auszahlung im Rahmen schwebender Geschäfte eine Gewinnrealisierung annehmen, müssen daher noch zusätzliche Merkmale hinzukommen, die zu einer Verminderung der Risiken führen. Damit rührt die Gewinnrealisierung eigentlich nicht von der erhaltenen Anzahlung, sondern daher, daß das Geschäft in seiner Gesamtheit für den Unternehmer nicht mehr mit einem Risiko behaftet ist¹. Bei der Beurteilung, ob im Stadium der Vorauszahlung der Gewinn realisiert wird, ist zwischen Lieferungs- und Leistungsverpflichtungen zu unterscheiden.

(1) Weit überwiegend² wird im Anschluß an ein Urteil des RFH vom 22.10.1931³ und dem dort erstatteten Gutachten des DIHT bei der Veräußerung von anzuschaffenden oder herzustellenden Waren angenommen, daß es nach den Regeln der ordnungsgemäßen kaufmännischen Buchführung nicht unter allen Umständen unzulässig ist, wenn der Kaufmann Vorauszahlungen des Kunden auf später zu liefernde Ware als Verwirklichung des mit dem Geschäft bezweckten Gewinns ansieht und entsprechend bucht. Hierbei kann es sich jedoch nur um besonders gelagerte Fälle handeln.

(a) Hat der Erwerber die Ware bezahlt, ist diese bereits vom Unternehmer angeschafft oder hergestellt und lagert sie versandbereit beim Unternehmer, so wird zwar keine Verpflichtung, wohl aber ein Wahlrecht des Unternehmers zum Gewinnausweis anzuerkennen sein, wenn die Lieferung mit keinen nennenswerten, besonderen Risiken mehr belastet ist⁴. Der Unternehmer ist leistungsbereit. Das Produktions- oder Beschaffungsrisiko ist mit der Herstellung bzw. Anschaffung der Ware beseitigt. Mit der Zahlung ist das Delkredererisiko weggefallen. Offen sind nur noch die mit der Lagerung und der Übergabe der Ware verbundenen Risiken, die jedoch häufig überschaubar sind. Die Aufwendungen stehen mit Ausnahme eventuell anfallender Lager- und Übergabekosten fest.

¹Stapper S. 55

²BFH v. 08.05.1952 BStBl 1952 III, 173 (174); OFH v. 13.01.1950 BayFMBI 1950, 83; RFH v. 10.01.1934 Stuw 1934 Nr. 210; Rosenau BB 1972, 167 (168); van der Velde Wpg 1950, 488 (489/490)

³RFH Stuw 1932 R 7

⁴BFH v. 08.05.1952 BStBl 1952 III, 173 (174); OFH v. 13.01.1950 BayFMBI 1950, 83; RFH v. 22.10.1931 RFHE 29, 276 (287); RFH v. 10.01.1934 Stuw 1934 Nr. 210; Groener S. 85; Götzen S. 267 ff und S. 275 ff; Maaßen Teilwert S. 43; Rosenau BB 1972, 167 (168); Hoffmann NB 1957, 106 (108); Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111/112); van der Velde Wpg 1950, 488 (489/490); a.A. Gerlt S. 87 f, da die Ware noch nicht in die Verfügungsgewalt des Käufers übergegangen sei.

Stapper¹ und Gnam² wollen eine Gewinnverwirklichung aber erst dann annehmen, wenn die Gefahr des Verlusts der Ware auf den Erwerber übergeht. Solange der Unternehmer das Risiko des zufälligen Untergangs oder der Verschlechterung der Ware zu tragen habe, bleibe das Risiko zur Herausgabe der erhaltenen Anzahlung bestehen, bis der Unternehmer seinerseits den Vertrag vollständig erfüllt habe³. Das Risiko des Untergangs und der Verschlechterung der Ware ist aber in der Regel überschau- und kalkulierbar. Lediglich dann, wenn sich aus der Eigenart des Geschäfts ein erhöhtes Verschlechterungsrisiko ergibt, wie zum Beispiel beim Verkauf leicht verderblicher Waren, wird man dem folgen können.

(b) Hat demgegenüber der Lieferant die Ware noch nicht angeschafft oder nicht vollständig hergestellt, darf dagegen der Gewinn noch nicht ausgewiesen werden⁴. Das Lieferungsrisiko hat sich durch die Vorauszahlung nicht gemindert. Es steht noch nicht einmal fest, ob der Unternehmer überhaupt in der Lage ist, dem Erwerber eine mangel-freie Ware zu übereignen. Unvorhergesehene Ereignisse können den vom Unternehmer zu tragenden Aufwand beträchtlich erhöhen. Bei der Herstellung der Waren gilt dies umsomehr, wenn diese kompliziert und die Herstellungsdauer lang ist. Die Höhe der Gestehungskosten stehen also überhaupt noch nicht fest. Ist die Ware vom Unternehmer erst selbst noch anzuschaffen, können sich die Anschaffungspreise erhöhen⁵. Die Risiken sind daher noch derart hoch, daß der Unternehmer überhaupt noch nicht übersehen kann, ob das Geschäft einen Gewinn bringt.

(c) Hat der Lieferant die Ware selbst anzuschaffen und hat er bereits einen Vertrag mit dem Vorlieferanten geschlossen, ohne daß dieser schon die Ware geliefert hat, kann der Unternehmer genau feststellen, welcher Aufwand und Ertrag aus dem Verkauf der Ware entsteht. Die Anschaffungskosten stehen fest. Das Beschaffungsrisiko des Verkäufers ist dadurch erheblich vermindert, weil er dem Vorlieferanten in Anspruch nehmen kann, wenn dieser nicht die vereinbarte Ware, nicht zu der vereinbarten Zeit, nicht in der vereinbarten Menge oder nicht am vereinbarten Ort geliefert hat⁶.

¹Stapper S. 55

²121 Schwebende Geschäfte, Anm. 2

³Stapper aaO

⁴RFH v. 22.10.1931 aaO; Gerlt S. 86

⁵RFH v. 22.10.1931 aaO; Götzen S. 275

Nach Götzen¹ kann deshalb der Unternehmer den Gewinn zu dem Zeitpunkt, in dem er die Vorauszahlung erhalten hat, als realisiert ansehen und in der Bilanz ausweisen. Dies hat auch das Gutachten des DIHT im Urteil des RFH vom 22.10.1931² befürwortet.

(d) Soweit die Vorauszahlungen Zahlungen auf selbständig abrechenbare Teilleistungen darstellen oder es sich um Zahlungen bei langfristigen Geschäften handelt, bei denen der Unternehmer den Gewinn ausweisen kann und ihn auch tatsächlich ausweisen will, sind die Zahlungen nicht erfolgsneutral auszuweisen. Sie sind vielmehr mit gewinnrealisierender Wirkung zu verbuchen, wenn die Teilleistungen bereits erbracht sind³. Die Möglichkeit des Ausweises von Teilgewinnen ist allerdings unabhängig davon, ob der Unternehmer Vorauszahlungen erhalten hat.

(e) Bei sonstigen Leistungen wird man im Stadium der Vorauszahlung noch kein Wahlrecht des Unternehmers zur Gewinnverwirklichung annehmen können. Diese Leistungen sind im Zeitpunkt der Vorauszahlung noch nicht voll erbracht. Die Aufwendungen stehen noch nicht fest, so daß der Gewinn noch nicht sicher ermittelt werden kann.

III. Die Bilanzierung geleisteter Anzahlungen

1. Die Zahlung als Vorleistung auf schwebende Geschäfte

a) Die Zahlung bei zeitraumbezogenen Leistungen

Bei zeitraumbezogenen Leistungen führt eine vorzeitige Zahlung zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens. Es handelt sich um Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag darstellen⁴.

Erfolgt dagegen die Zahlung in dem zugehörigen Zeitraum, wird z.B. die Märzmieta im März bezahlt, so liegt zwar bezogen auf die Ge-

⁶Götzen S. 273

¹Götzen S. 271 f

²RFH v. 22.10.1931 aao

³Stapper S. 65

⁴§ 5 III Nr. 1 EStG; BFH v. 06.02.1964 BStBl 1964 III, 241 (242)

samtlaufzeit des Vertrags lediglich eine Teilleistung vor. Es handelt sich jedoch insoweit um die vollständige Erfüllung für diesen Zeitraum. Die Zahlung ist daher wie eine selbständige Leistung zu behandeln und erfolgswirksam zu passivieren.

b) Vorauszahlung bei nicht zeitraumbezogener Leistung

Hat der zur Zahlung Verpflichtete vor vollständiger Erbringung der Gegenleistung ganz oder teilweise den Vertrag erfüllt, so führt dies bei ihm ebenso wie beim Empfänger der Zahlung zu einer erfolgsneutralen Verbuchung. Der zur Zahlung Verpflichtete aktiviert seine An- bzw. Vorauszahlung unter "Geleistete Anzahlungen"¹. Er bilanziert damit seinen Anspruch auf die Lieferung oder Leistung mit den Anschaffungskosten, d. h. mit dem Nennbetrag seiner Zahlung¹, einschließlich der in der Anzahlung enthaltenen Umsatzsteuer.² Merkert³ und Söffing⁴ leiten demgegenüber aus der Vorschrift des § 9 b EStG die Forderung ab, die Anzahlung lediglich ohne den darin enthaltenen Umsatzsteueranteil, also Netto, auszuweisen. Wenn nach § 9b EStG die Umsatzsteuer bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehöre, so folge daraus für die Bewertung der Anzahlung, daß sie gleichfalls lediglich Netto, also ohne die Umsatzsteuer, in Ansatz gebracht werden dürfe. § 9b EStG regelt jedoch lediglich die Bilanzierung der Vorsteuer von gelieferten Gegenständen beim Kunden, nicht jedoch die Bewertung seiner Anzahlungen.⁵ Diese können noch nicht als Teilanschaffungskosten des zu liefernden Gegenstands angesehen werden, da das Wirtschaftsgut noch nicht

¹ BFH v. 27.01.1977 BFHE 122, 43 (47); BFH v. 04.08.1976 BStBl 1976 II, 675 (676); BFH v. 16.05.1973 BStBl 1974 II, 25 (26); BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774; BFH v. 17.01.1973 BFHE 108, 329 (330); RFH v. 30.03.1927 RFHE 21, 62; RFH v. 03.03.1925 StwU 1926, 729 (730); FG Kassel v. 29.01.1964 DStZ B 1964, 239; Barske NWB F 17a, 485 (492); Lohmeyer DStR 1975, 651 (652); Nies Wpg 1972, 383 (387); Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (5, 6 und 11); Döllner BB 1965, 328; Bp-Kartei S. 5; Kleinmann Gruppe 4, 1265 (1270); Kropff § 151 Anm. 49; Littmann DStZ A 1963, 244; Krah DStR 1959, 459; Eisenblätter/Wehr StWa 1951, 110 (111); Benges Wpg 1950, 103; vgl. auch § 151 I Aktivseite II A Nr. 7 und III B Nr. 1 AktG (dazu Hennssler DStR 1973, 711)

² Schneider BB 1980, 273 (276); Siegel BB 1980, 589 (592)

³ BB 1980, 24 (25)

⁴ DStZ 1980, 123 (124); auch Döllner DStZ 1980, 99 hält eine solche Bilanzierung für möglich.

⁵ Schneider aaO

in die Herrschaftsphäre des Unternehmers gelangt ist. Damit kann § 9b EStG noch nicht berücksichtigt werden. Die Anschaffungskosten für den Anspruch auf die Lieferung bzw. die Leistung stellen also die gesamten geleisteten Anzahlungen dar. Diese sind auch voll zu aktivieren.

Geleistete Anzahlungen sind in dem Zeitpunkt zu buchen, in dem sie aus dem Vermögen des Schuldners ausgeschieden sind¹. Wird durch Wechsel bezahlt, tritt bereits eine Vermögensminderung bei Hingabe des Wechselakzepts ein. Die Wechselverbindlichkeit ist zu passivieren und ein entsprechender Posten "Anzahlungen" zu aktivieren². Gleiches gilt auch bei der Hingabe von Schecks³. Demgegenüber stellt das BdF in seinem Erlaß vom 12.02.1970⁴ auf den Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Scheckempfängers ab.

Die Anzahlung ist ohne Rücksicht darauf zu aktivieren, ob die Gegenleistung nach ihrer Erbringung beim Zahlenden ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut darstellt⁵. Der BFH begründet dies

¹Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (1); Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 13 und 44

²BFH v. 17.01.1973 aaO; Herrmann-Heuer aaO; a.A. noch FG Berlin v. 18.12.1959 StuzBl Berlin 1959, 1212 erst bei Diskontierung und Weitergabe des Wechsels

³Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (11)

⁴BStBl 1970 I, 226

damit, daß, solange der Vertrag noch schwebt, offen ist, ob im Fall der Vertragserfüllung Aktivierungspflicht besteht oder nicht, und daß sich im Fall der Nichterfüllung die aktivierte Anzahlung in einen Rückforderungsanspruch verwandelt. Dies alles kann erst nach Durchführung des Auftrags beurteilt werden. Diese Begründung ist wenig überzeugend. Denn in den allermeisten Fällen kann sehr wohl gesagt werden, ob nach Durchführung des Vertrags ein Wirtschaftsgut zu aktivieren ist oder nicht. Auch die Wahrscheinlichkeit, daß das Geschäft rückabgewickelt werden könnte, ist so gering, daß hierauf nicht entscheidend abgestellt werden kann. Die Aktivierung folgt vielmehr daraus, daß vor Erbringung der Lieferung oder Leistung das Geschäft grundsätzlich noch nicht ergebniswirksam ausgewiesen werden darf, es sei denn, aus dem Geschäft droht ein Verlust. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn die Zahlungsverpflichtung den Wert der Gegenleistung übersteigt.

2. Die Behandlung der Zahlung als Anschaffung eines besonderen aktivierungspflichtigen Wirtschaftsguts

Vorauszahlungen sind dann nicht unter Geleistete Anzahlungen oder als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren, wenn im Zusammenhang mit dem schwebenden Geschäft in der Hand des zur Zahlung Verpflichteten besondere bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter entstehen und die Zahlungen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter darstellen.

a) Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden

Baut ein Bauunternehmer auf dem Grund und Boden des Bauherrn, dann gehen die erstellten halbfertigen Bauten nach § 946 BGB in das Eigentum des Bauherrn über. Diesem ist daher das Wirtschaftsgut "halbfertiger Bau" zuzurechnen. Der Bauherr bilanziert also die

⁶ BFH v. 16.05.1973 BStBl 1974 II, 25 (26); BFH v. 04.08.1976 BStBl 1976 II, 675 (676); Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (11); Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 134; Kropff § 151 Anm. 49; WP-Handbuch 1973, 609; Schütz DB 1958, 29; a.A. Mellerowicz § 151 Anm. 54; Döllerer BB 1965, 328 f und 1401 (1408): als Anzahlungen können nur Vorleistungen auf aktivierbare Wirtschaftsgüter ausgewiesen werden, denn der Wert des Anspruchs auf die Gegenleistung kann nicht höher bewertet werden als der Gegenstand selbst (in BB 1974, 1541 offenbar wieder aufgegeben).

halbfertigen Bauten unter "Anlagen im Bau"^{1 2} mit den Teilerstellungskosten. Ob die Leistung oder Teilleistung des Bauunternehmers abnahmereif ist, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

In der Praxis ist es vielfach üblich, als Teilerstellungskosten der halbfertigen Bauten die bisher geleisteten Anzahlungen zu aktivieren. Dies führt nur dann zu zutreffenden Ergebnissen, wenn die Anzahlungen dem tatsächlichen Baufortschritt entsprechen. Die Bewertung kann aber nicht nach den tatsächlichen Aufwendungen des Abnehmers oder nach den erhaltenen Anzahlungen erfolgen, sie richtet sich vielmehr nach dem Stand der Bauarbeiten.³

b) Zuschüsse für die Erlangung von Lieferungs- und Nutzungsrechten

Zuschüsse, für die Einräumung von Liefer- und Nutzungsrechten, die auf Seiten des Empfängers "verdeckte Anzahlungen" sein können, sind durch den zur Zahlung Verpflichteten zu aktivieren, wenn der Zuschußgeber durch den Zuschuß einen Vorteil erlangt, der nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich ist, für den Betrieb des Zuschußgebers einen über mehrere Wirtschaftsjahre sich erstreckenden greifbaren Nutzen bringt und vom Käufer des Betriebs bei Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt werden würde.^{4 5} Die Leistung eines Zuschusses führt beim Zahlenden in der

¹Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z (3) und 49 x (13); Husemann S. 207

²Ob Anzahlungen auf schwebende Geschäfte oder Teilerstellungskosten vorliegen, ist für die Inanspruchnahme verschiedener Steuervergünstigungen von Bedeutung; vgl. § 82 f IV EStDV betr. Bewertungsfreiheit für Schiffe und Luftfahrzeuge; § 1 VI Inv-ZulG; § 3 II ZonRFG; §§ 14 IV, 14 a IV Berlin FG (Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (13))

³Herrmann-Heuer aaO; Husemann aaO

⁴Herrmann-Heuer § 5 Anm. 57 Zuschuß (1 + 3 mwN)

⁵Beispiele aus der Rechtsprechung: Baukostenzuschuß eines Arbeitgebers an einen Hauseigentümer, um seinen Arbeitnehmern Wohnraum zu verschaffen. Das Verfügungsrecht über die Wohnung bzw. das Belegungsrecht stellt ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut dar (BFH v. 26.02.1957 BStBl 1957 III, 160; BFH v. 09.04.1957 DB 1957, 522; RFH v. 31.03.1939 RStBl 1939, 1000; Dornemann StuW 1949, Sp. 427; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 57 Zuschuß (3); a. A. Theis DB 1948, 503; Gerard DB 1957, 8; Everding BB 1958, 191)

Baukostenzuschuß eines Mieters (Wirtschaftsgut: Mietrecht) (BFH v. 25.07.1957 = BStBl 1957 III, 346 mwN)

Zuschuß eines Strom-, Gas-, Wasserabnehmers für den Bau der Versorgungsleitungen (Wirtschaftsgut: Gesicherte Versorgung) (BFH v. 03.02.1969 = BStBl 1969 III, 291; BFH v. 26.06.1969 BStBl 1970 II, 35; BFH v. 24.08.1971 BFHE 103, 416; BFH v. 02.03.1954 BStBl 1954 III, 129)

Regel zum Erwerb eines Wirtschaftsguts, und zwar gleichgültig, ob der Empfänger des Zuschusses diesen als Vorauszahlung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts oder als Kapitalzuschuß behandelt. Der Zuschuß ist daher zu aktivieren und entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts abzuschreiben¹.

¹ a.A. Hermann-Heuer § 5 Anm. 57 Zuschuß (2), wonach der Kaufmann nur solche immateriellen Anlagewerte aktivieren darf, die er von Dritten entgeltlich erworben hat, d.h. die zu der Zeit, als er Aufwendungen machte, bereits als verkehrsfähige Gegenstände vorhanden waren oder spätestens durch die Leistung eines Dritten, für die der Steuerpflichtige die betreffenden Aufwendungen gemacht hat, entstanden sind. Soweit der Steuerpflichtige durch die Gewährung eines Zuschusses nur einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, erwirbt er kein immaterielles WG iSd § 5 II EStG entgeltlich von einem Dritten und darf daher den Zuschuß nicht aktivieren.

4. Kapitel Aufwendungen im Rahmen schwebender Geschäfte

Im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften können mancherlei Aufwendungen entstehen. Sie können einmal zum Zwecke des Abschlusses des Geschäfts anfallen. Sie können aber auch im Zusammenhang mit der Durchführung des Geschäfts getätigt werden. Unter Aufwendungen zur Durchführung des schwebenden Geschäfts sollen hier solche Aufwendungen verstanden werden, die über die eigentliche Hauptleistung hinaus oder durch sie bedingt anfallen. Sie sollen die Erbringung der Hauptleistung ermöglichen oder dem Vertragspartner die Lieferung oder Leistung überhaupt zugänglich machen, ohne daß sie selbst bereits die Hauptleistung darstellen. Hierzu zählen aber auch die Nebenleistungen, die neben der eigentlichen Hauptleistung zusätzlich gegenüber dem anderen Vertragspartner zu erfüllen sind.

1. Abschnitt Der Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte

Nach dem Imparitätsprinzip sind Aufwendungen und Erträge unterschiedlich zu behandeln. Deshalb ist es für den Steuerpflichtigen vorteilhaft, noch nicht abgewickelte, mehr oder weniger einheitliche wirtschaftliche Vorgänge möglichst in verschiedene Ansprüche und Verpflichtungen zu zerlegen und die daraus resultierenden Belastungen in der Bilanz zu berücksichtigen. Dagegen würden sich die nicht realisierten Erträge noch nicht auf den Gewinn auswirken¹.

Wenn die zum Erwerb und zur Durchführung schwebender Geschäfte getätigten Aufwendungen nicht aktiviert würden, so müßten in den Wirtschaftsjahren, in denen die Aufwendungen angefallen sind, Verluste ausgewiesen werden, die wirtschaftlich und tatsächlich nicht vorliegen². Denn das Geschäft verspricht vielmehr in der Regel einen Gewinn abzuwerfen. Im Interesse einer zutreffenden Perioden-

¹Waldner BB 1961, 401

²BFH v. 03.12.1964 BStBl 1965 III, 93 (95); Theis StRK-Anm. EStG § 5 R 471

abgrenzung war der BFH¹ daher der Auffassung, daß schwebende Geschäfte nur in Ihrer Gesamtheit gesehen werden könnten und es nicht angängig sei, einen einzelnen Aufwandsposten von dieser Behandlung auszunehmen. Nach diesem Grundsatz der einheitlichen Behandlung der schwebenden Geschäfte mußte der Steuerpflichtige Aufwendungen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Durchführung schwebender Geschäfte stehen, durch eine aktive Abgrenzung in das Geschäftsjahr verlagern, in dem der Ertrag aus dem schwebenden Geschäft gebucht wird, aus dem diese Ausgaben zu decken sind¹. Diese Aufwendungen dürften in vollem Umfang erst dem Jahr als Aufwand zugerechnet werden, in dem die Erträge fließen².

Dieser Grundsatz, der letztlich auch ein Ausdruck des überholten Denkens in "Kosten" und "Erlösen" ist³, wurde vom BFH jedoch wieder aufgegeben. Das Einkommenssteuerrecht kennt nicht den Grundsatz, daß nur der betriebswirtschaftlich richtige Periodengewinn erfaßt werden darf. Im Hinblick auf § 5 EStG kann die dynamische Bilanzlehre nur insoweit beachtet werden, als sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht widerspricht. Es gibt weder einen handelsrechtlichen GoB noch einen steuerrechtlichen Grundsatz, der es geböte oder überhaupt zuließe, ganz allgemein Ausgaben im Wege der aktiven Rechnungsabgrenzung in dasjenige Jahr zu verlagern, in dem die Einnahmen zufließen, aus denen diese Ausgaben gedeckt werden sollen⁴. Der sofortige Abzug von Betriebs-

¹ BFH v. 23.09.1969 BStBl 1970 II, 104 (106); BFH v. 03.12.1964 BStBl 1965 III, 93 (94); BFH v. 22.05.1958 BStBl 1958 III, 333; BFH v. 25.08.1955 BStBl 1955 III, 307; BFH v. 15.05.1953 BStBl 1953 III, 503; einschränkend BFH v. 19.12.1957 BStBl 1958 III, 162; vgl. auch Waldner BB 1961, 400 ff; wohl jetzt auch Forster AG 1980, 19 (20)

² BFH v. 03.12.1964 aaO

³ Döllerer BB 1974, 1541 (1542) und BB 1980, 1333 (1335f)

⁴ BFH v. 23.09.1969 BStBl 1970 II, 104; BFH v. 29.10.1969 BStBl 1970 II, 178 (179); BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774; BFH v. 24.03.1976 BStBl 1976 II, 450 (451); BFH v. 04.08.1976 BStBl 1976 II, 675 (676); FG Baden-Württemberg v. 21.07.1969 EFG 1969, 443; Hess. FG v. 27.02.1969 EFG 1969, 299; Barske NWB F 17 a, 485 (497); Döllerer BB 1965, 328 und 1405 (1409); BB 1974, 1541 (1542); Gottschalk S. 48 ff; Gassner/Lempenau DStZ A 1974, 134 (140); Birkholz FR 1974, 209 und FR 1973, 529, wonach der Grundsatz angesichts der Vorschriften der §§ 152 IX AktG, 5 III EStG nicht mehr aufrechterhalten werden kann.

ausgaben darf daher nicht lediglich wegen des Schwebens des Vertrages versagt werden. Die Aufwendungen sind vielmehr für sich betrachtet auf ihre Aktivierungsfähigkeit zu untersuchen¹.

2. Abschnitt Aufwendungen zum Erwerb und zur Schaffung schwebender Geschäfte

I. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Abschluß schwebender Geschäfte

Sind dem Unternehmer für oder bei dem Abschluß eines schwebenden Geschäfts Aufwendungen entstanden, so sind diese in der Regel als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu buchen, sofern sie nicht als Anschaffungskosten des über das schwebende Geschäft zu erwerben- de Wirtschaftsgut oder aus sonstigen Gründen zu aktivieren sind.

1. Die Aktivierung der Aufwendungen

a) unter dem Gesichtspunkt der aktiven Rechnungsabgrenzung

Die im Zusammenhang mit dem Abschluß und der Schaffung schwebender Geschäfte angefallenen Kosten und Aufwendungen können in der Regel nicht unter dem Gesichtspunkt der aktiven Rechnungsabgrenzung aktiviert werden². Die frühere Rechtsprechung hatte wiederholt die Aktivierung von Ausgaben im Rahmen schwebender Geschäft darauf gestützt, daß diese Ausgaben im Wege der aktiven Rechnungsabgrenzung in das Jahr zu verlagern seien, in dem die Einnahmen anfielen, aus denen die Ausgaben zu decken seien. Durch das Inkrafttreten des AktG 1965 hat sich jedoch die Rechtslage entscheidend geändert.³ Der Umstand allein, daß sich Ausgaben auch für die Zukunft vorteilhaft auswirken, reicht für eine Aktivierung nicht mehr aus⁴. Aufwendungen zum Abschluß schwebender Geschäfte sind zwar, insbesondere

¹Gottschalk aaO; Gassner/Lempenau aaO

²Barske NWB F 17 a, 485 (496); FG Nürnberg v. 22.01.1975 EFG 1975, 248

³FG Nürnberg aaO

⁴Barske aaO; Döllerer BB 1965, 1408/1409; Adler/Düring/Schmaltz § 152 Anm. 178 ff; Mittelbach StWK Gruppe 3, 1087 (1090)

bei längerfristigen Verträgen, äußerst vorteilhaft für die Zukunft. Jedes Unternehmen ist auf den Abschluß schwebender Geschäfte angewiesen. Gleichwohl kann dieser Vorteil nicht einem bestimmten Zeitraum zugeordnet werden.

b) unter dem Gesichtspunkt der Herstellungs- oder Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter

(1) Bergmann¹ ordnet Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Vertrag stehen und die ohne den gültigen Abschluß des Geschäfts nicht angefallen wären, wie z. B. Vermittlungsprovisionen und Notargebühren², als Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Wirtschaftsgut "Ansprüche und Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft" zu. Littmann³ hält ebenfalls Aufwendungen zur Schaffung schwebender Verträge im Prinzip für aktivierungspflichtig, da sie dem Erwerb eines Wirtschaftsguts dienen.

Auch der BFH⁴ hatte für gewisse mit dem Abschluß eines Lebensversicherungsvertrags unmittelbar zusammenhängende Kosten die Pflicht zur Aktivierung bejaht. Er hielt diese Kosten für Herstellungskosten des Versicherungsvertrags⁵ und sah in Übereinstimmung mit dem RFH⁶ den Versicherungsvertrag als solchen als Wirtschaftsgut an. Allerdings hat der BFH den Begriff der Herstellungskosten bei den abstrakten Wirtschaftsgütern wegen des Grundsatzes der Vorsicht eng gefaßt. Bei Bilanzierung eines schwebenden Geschäfts könnten nur solche Kosten als aktivierungspflichtig angesehen werden, die durch den Abschluß des Vertrags unmittelbar ausgelöst werden. Das seien nur solche Ausgaben, die ohne den Abschluß des Vertrags nicht entstanden wären.⁷ Als solche unmittelbaren Kosten hat der BFH die

¹Bergmann DB 1972, 2372 und 2423

²nicht aber Personalkosten bei Mitwirkung von Mitarbeitern, die unabhängig davon anfallen, wie der Mitarbeiter im einzelnen tätig wird (Bergmann aaO, 2372)

³Littmann §§ 4, 5 Anm. 489; BB 1964, 651 (655); DStR 1966, 240; wohl auch Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 x (14)

⁴BFH vom 26.1.1960 BStBl 1960 III, 191; ebenso FinMin NRW Erlaß vom 3.1.1962; kritisch Vogel StKongrRep. 1963, 117 (123); a. A. Gottschalk S. 47/48

⁵einer Aktivierung steht nunmehr § 56 II VAG entgegen

⁶RFH vom 17.4.1929 StuW 1929 Nr. 631; RFH vom 10.11.1943 RStBl 1944, 19 ähnlich RFH vom 24.3.1942 RStBl 1942, 724 (725)

⁷BFH vom 26.1.1960 aaO, 193; Hoffmann StuW 1961, 137 (148)

Provisionen an die Vertreter und die Ärztekosten angesehen, die als Folge des Abschlusses des Vertrags entstanden sind.¹ Als nicht aktivierungspflichtig wurden die mit der Bearbeitung des Vertrages zusammenhängenden Bürokosten betrachtet. Die allgemeinen Verwaltungskosten seien nicht aktivierungspflichtig.² Die unmittelbaren Kosten von der Aktivierung auszuschließen, hielt der BFH nicht mit den Bestimmungen des § 6 EStG vereinbar. Bei einer Nichtaktivierung würde eine erhebliche Verzerrung der Periodenabgrenzung eintreten. Wären Abschlußkosten Aufwand des Jahres, in dem sie ausgegeben würden, würde in Geschäftsjahren mit erheblichem Neuzugang an Versicherungsverträgen, also in besonders günstigen Wirtschaftsjahren, möglicherweise ein Verlust als Jahresergebnis ausgewiesen werden.³ Die Kosten seien daher zu aktivieren und entsprechend der Laufzeit des Vertrags zu verteilen.⁴

Demgegenüber und nicht ganz folgerichtig hat der BFH eine Aktivierungspflicht für die an die Werber gezahlten Provisionen für den Abschluß von Abonnementsverträgen im Zeitschriften-, Buch- und Schallplattenhandel, die sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstrecken, abgelehnt.⁵ Es handele sich um laufende Ausgaben im Vertriebsbereich, die ihrer Natur nach regelmäßig wiederkehrten und sich auch in ihrer Höhe, wenn auch mit gewissen Schwankungen, gleichmäßig entwickelten. Solche im Betrieb üblicherweise anfallenden Aufwendungen seien im Jahr der Aufwendung als Betriebsausgaben abzusetzen. Dagegen mußte nach dem Urteil des BFH vom 3.12.1964⁶ der Kaufmann im allgemeinen gezahlte Provisionen für die Vermittlung von am Bilanzstichtag noch schwebenden Lieferungsgeschäften aktiv abgrenzen. Im Urteil vom 4.3.1976 lehnte der BFH die Aktivierung von Vermittlungsprovisionen, die ein Darlehensnehmer einem Dritten gezahlt hat, ab.⁷

¹ BFH vom 26.1.1960 aaO, 194; Hoffmann aaO, 149; FinMin NRW Erlaß vom 3.1.1962 aaO.

² BFH vom 26.1.1960 aaO, 194; Hoffmann aaO

³ BFH vom 26.1.1960 aaO, 193

⁴ BFH vom 26.1.1960 aaO, 194; RFH vom 10.11.1943 RStB1 1944, 19

⁵ BFH vom 19.12.1957 BStB1 1957 BStB1 1958 III, 162; BFH vom 19.10.1969 BStB1 1970 II, 178; ebenso für das Bewertungsrecht BFH vom 6.3.1970 BStB1 1970 II, 489; FG Nürnberg vom 22.1.1975 EFG 1975, 248

⁶ BStB1 1965 III, 93; der Ausweis eines Rechnungsabgrenzungspostens verstößt gegen § 152 IX AktG; § 5 III EStG (Kormann DB 1966, 1777)

⁷ BFH vom 4.3.1976 BStB1 1977 II, 380

Es wurde bereits früher¹ dargelegt, daß das schwebende Geschäft als solches kein Wirtschaftsgut darstellt. Damit scheidet eine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des schwebenden Geschäfts aus. Selbst wenn ein Wirtschaftsgut vorläge, käme eine Aktivierung der Abschlußkosten, jedenfalls für Geschäfte, die sich auf das Anlagevermögen beziehen, nicht mehr in Betracht. Es würde sich nämlich nicht um entgeltlich erworbene, immaterielle Wirtschaftsgüter handeln. Sie wären vielmehr selbst geschaffen. Ihre Aktivierung ist aber nach § 153 III AktG, 5 II EStG nicht mehr zulässig².

(2) Eine sofortige Abbuchung der Aufwendungen kommt aber dann nicht in Betracht, wenn sie als Anschaffungskosten des über das Geschäft zu erwerbenden Wirtschaftsguts anzusehen sind³. Hierzu zählen auch die sog. Anschaffungsnebenkosten. Diese Kosten müssen aber in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts stehen.

So sind Reisekosten, die ausschließlich zum Zwecke des Vertragsabschlusses angefallen sind, als Anschaffungskosten des zu erwerbenden Wirtschaftsguts zu aktivieren⁴. Demgegenüber zählen Werbekosten nicht zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten. Sie dienen zwar auch dem Abschluß von Geschäften. Sie fallen aber bereits vor dem Abschluß des Vertrags an, und zwar unabhängig davon, ob der Vertrag zustande kommt oder nicht⁵. Oft läßt sich auch nicht die Ursächlichkeit der Werbekosten für den Abschluß des konkreten Geschäfts sicher feststellen. Nur dann, wenn sich ausscheidbare Werbekosten speziell auf ein bestimmtes schwebendes Geschäft richten, kommt eine Aktivierung als Anschaffungskosten des zu erwerbenden Wirtschaftsguts in Betracht.

Bei einem Anschaffungsgeschäft gehören die eigentlichen Vertragsabschlußkosten, wie Provisionen, Notariatsgebühren etc., zu den Anschaffungs(neben)kosten des angeschafften Wirtschaftsguts.

¹vgl. 2. Teil 1. Kapitel 1. Abschnitt Seite 25 ff

²Kormann DB 1966, 1777; Vogel DB 1966, 909; Döllerer BB 1965, 328 und 1405 (1408); Paulick FR 1968, 483 (486); Barske NWB F 17a, 485 (496)

³Barske aaO vgl. auch Döllerer BB 1980, 1333 (1336)

⁴Littmann § 6 Nr. 34; vgl. aber auch BFH vom 24.2.1972 BStBl 1972 II, 422, wonach Reisekosten, die im Warenanschaffungsbereich entstehen, in der Regel zu den nicht aktivierungsfähigen Verwaltungsgemeinkosten und damit zu den laufenden Betriebsausgaben gehören; für ein Aktivierungswahlrecht Mittelbach StWK Gruppe 3, 1087 (1089) und Barske NWB F 17 a, 485 (496)

⁵Bergmann DB 1972, 2367 (2371)

Bis zur Erfüllung des Vertrags ist aber dieses Wirtschaftsgut noch nicht Bestandteil des Betriebsvermögens.¹ Eine Aktivierung der Kosten als Anschaffungskosten des zu erwerbenden Wirtschaftsguts kommt daher noch nicht in Betracht.² Es stellt sich also die Frage, wie diese Kosten zu behandeln sind, wenn sie bereits vor Erfüllung des Geschäfts anfallen.

Beispiel: Der Unternehmer kauft 1978 durch notariellem Vertrag ein Grundstück. Die Notarsgebühren hat der Erwerber zu tragen. Diese bezahlt er auch noch im Jahre 1978. Eigentum, Besitz, Nutzungen und Lasten sollen aber erst im Jahre 1979 auf den Erwerber übergehen.

Die Notarsgebühren können im Jahre 1978 noch nicht als Anschaffungskosten des Grundstücks, die sie unstreitig sind, aktiviert werden. Denn das Grundstück gehörte im Jahre 1978 noch nicht zum Betriebsvermögen des Erwerbers. Bergmann³ und Mittelbach⁴ aktivieren die Kosten von ihrem Standpunkt aus folgerichtig als Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts "Ansprüche und Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft". Bei der Erfüllung des Geschäfts werden diese dann auf das erworbene Wirtschaftsgut übertragen. Diese Lösung verbietet sich dem, der den Wirtschaftsgutscharakter des schwebenden Geschäfts leugnet. Die Anschaffungskosten sind jedoch einschließlich der Anschaffungsnebenkosten vom Standpunkt des Erwerbers aus gesehen Teil der Leistung, um die Gegenleistung zu erhalten, auch wenn Anschaffungsnebenkosten vielfach Dritten gegenüber erbracht werden. Mit der Erbringung dieses Aufwands befindet sich das schwebende Geschäft nicht mehr im Gleichgewicht und muß deshalb wie die Teilerfüllung selbst ausgewiesen, also aktiviert werden. Anderenfalls würde eine Ausgabe gewinnmindernd passiviert, die im darauffolgenden Jahr wieder als Teil der Anschaffungskosten aktiviert werden müßte.

Bei Veräußerungsgeschäften stellt sich diese Problematik nicht. Derartige Kosten gehören nicht zu den Herstellungskosten der veräußerten Wirtschaftsgüter. Sie zählen vielmehr zu den nicht aktivierungsfähigen

¹Bergmann DB 1972, 2367 (2372); Mittelbach aaO

²Mittelbach aaO

³DB 1972, 2367 (2372)

⁴aaO

Vertriebskosten.¹ Diese Kosten sind bei ihrer Verausgabung gewinnmindernd zu berücksichtigen.²

2. Die Provisionsverbindlichkeit beim Geschäftsherrn

Provisionsaufwendungen stellen bei wirtschaftlicher Betrachtung Kosten dar, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts stehen. Dies wird auch dadurch deutlich, daß deren Entstehung, wenn auch aufschiebend bedingt, vom Abschluß des vermittelten Geschäfts abhängt.

a) Der Zusammenhang des Zeitpunkts der Passivierung der Provisionsverbindlichkeit mit dem Zeitpunkt der Aktivierung der Provisionsforderung des Handelsvertreters?

Wenn auch die Bilanzierung der Provisionsforderung des Handelsvertreters für die Bilanzierung beim Geschäftsherrn gewisse Anhaltspunkte gibt, muß doch die Rechtslage beim Handelsvertreter einerseits und beim Geschäftsherrn andererseits selbständig geprüft werden. Eine Buchung beim Handelsvertreter muß nicht zwangsläufig eine Gegenbuchung beim Geschäftsherrn auslösen.³ Der Ausweis einer Forderung ist nicht identisch mit dem Ausweis einer Verbindlichkeit. Eine derartige Koppelung würde nämlich dem Grundsatz widersprechen, daß nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und ungewisse Verbindlichkeiten aber ausgewiesen werden müssen.⁴ Ferner ist zu beachten, daß bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Provisionsaufwand des Geschäftsherrn Aufwand des vom Handelsvertreter vermittelten Geschäfts ist. Insoweit ist zu untersuchen, inwieweit beim Geschäftsherrn diese Kosten als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter zu aktivieren sind. Diese Komponente fehlt bei der Aktivierung der Provisionsforderung des Handelsvertreters.

¹Mittelbach StWK Gruppe 3, 1087 (1090); FG Nürnberg vom 22.1.1975 EFG 1975, 248

²a. A. Bergmann aaO mit der Begründung, was für das Anschaffungs-geschäft gelte, müsse auch für das Veräußerungsgeschäft gelten; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1271)

³RFH vom 18.3.1942 RStB1 1942, 562; RFH vom 24.3.1943 RStB1 1943, 449 (450); Littmann Inf. 1974, 193 (194); Veiel StuW 1939, 1239/1240; Mutze S. 180; a. A. Mies FR 1972, 249 (250)

⁴Littmann aaO

b) Der Zeitpunkt der Passivierung

Für Provisionsansprüche von Handelsvertretern aus vermittelten, aber am Bilanzstichtag noch nicht ausgeführten Geschäften kann der Geschäftsherr grundsätzlich keinen Passivposten bilden.¹ Die Rechtsprechung¹ begründete dies lange Zeit damit, daß das vermittelte Geschäft und das mit ihm in Beziehung stehende Agenturgeschäft als einheitlicher Vorgang zu betrachten seien. Agenturvertrag und Lieferungsgeschäft dürften nicht in zwei voneinander getrennte, wirtschaftliche Vorgänge zerlegt und die Beziehung zwischen Geschäftsherrn und Handelsvertreter auf der einen und zwischen Geschäftsherrn und Kunden auf der anderen Seite für die Bilanzierung getrennt beurteilt werden. Der Provisionsaufwand gehöre wirtschaftlich gesehen zu dem vom Handelsvertreter vermittelten Geschäft. Damit dürfe er auch erst dann ausgewiesen werden, wenn dieses Geschäft in der Bilanz erscheine.² Würde der Geschäftsherr vor Durchführung des Geschäfts eine Rückstellung oder einen sonstigen Passivposten bilden, dann würde das Geschäft, das einen Gewinn abzuwerfen verspreche, sich aber noch in der Schwebe befinde, einseitig mit einem Verlustposten belastet werden.³

Im bewußten Gegensatz hierzu ließ das FG Rheinland-Pfalz im Urteil vom 7.6.1971⁴ eine Rückstellung für die Provisionsverbindlichkeit des Geschäftsherrn in die Bilanz des Jahres zu, in dem er das vermittelte Geschäft abgeschlossen hat, auch wenn es noch nicht ausgeführt ist. Denn der Vertrag zwischen dem Handelsvertreter und dem Geschäftsherrn sei einseitig durch den Handelsvertreter erfüllt, wenn dieser das Geschäft vermittelt habe. Das Geschäft sei daher zu bilanzieren. Nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz räumt der BFH in unzulässiger Weise der richtigen Periodenabgrenzung Vorrang vor dem wichtigsten handelsrechtlichen Buchführungsgrundsatz, daß der Kaufmann im Interesse seiner Gläubiger seine Vermögenslage nicht zu

¹ BFH vom 19.10.1972 BStBl 1973 II, 212 f; BFH vom 22.2.1973 BStBl 1973 II, 481; BFH vom 3.12.1964 BStBl 1965 III, 93 (94); BFH vom 21.7.1953 BStBl 1953 III, 247; RFH vom 24.3.1943 RStBl 1943, 449; RFH vom 18.3.1942 RStBl 1942, 562 (563); Stapper S. 109; Schmidt RWP-BI S. 15 (29); Littmann DStZ A 1963, 177 (182)

² BFH vom 21.7.1953 aaO

³ BFH vom 22.2.1973 aaO; BFH vom 3.12.1964 aaO; RFH vom 24.3.1943 aaO; Waldner BB 1961, 400 (401); Littmann aaO

⁴ EFG 1971, 531; ebenso Albach StJB 1968/69, 305 (314 f); Heinen S. 192

günstig darstellen darf, ein. Gegen den Vorrang richtiger Periodenabgrenzung vor dem Gläubigerschutz sprächen die Regelungen der §§ 153 II/III, 152 IX AktG. Eine Verbindlichkeit werde nicht nur passiviert, wenn sie zivilrechtlich unbedingt entstanden sei, sondern auch wenn sie wirtschaftlich betrachtet bereits als Vermögensminderung angesehen werden müsse. Der Provisionsanspruch des Handelsvertreters entstehe mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts (§ 87 I HGB), bleibe aber abhängig von seiner Ausführung und von der Zahlung des Kunden (§ 87 a HGB). Der Schwerpunkt für die Entstehung der Verbindlichkeit liege im Abschluß des vermittelten Geschäfts. Die Wahrscheinlichkeit, daß dieses auch durchgeführt werde und damit der Geschäftsherr vom Handelsvertreter auf Zahlung der Provision in Anspruch genommen werde, sei so groß, daß auf Grund der Verpflichtung zur vorsichtigen Darstellung der Vermögenslage die Schuld ausgewiesen werden dürfe.

Ein Passivierungswahlrecht, wie es das FG Rheinland-Pfalz anerkennt, kann jedoch nicht angenommen werden. Für eine am Bilanzstichtag vorhandene gewisse oder ungewisse Verbindlichkeit besteht auf Grund des Vorsichtsprinzips eine Passivierungspflicht. Liegt dagegen keine Verbindlichkeit vor, ist eine Passivierung unzulässig.¹ Entscheidend ist daher, ob die Provisionsverbindlichkeit durch den Abschluß des vermittelten Geschäfts oder durch dessen Ausführung verursacht worden ist.² Der Provisionsanspruch stellt kein Leistungsentgelt dar, sondern ist eine Erfolgsvergütung.³ Der Handelsvertreter erhält nämlich für seine Bemühungen um die Vermittlung und den Abschluß von Geschäften kein Entgelt, wenn diese Bemühungen nicht auch zum Erfolg, nämlich zur Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn, führt. Der Anspruch des Handelsvertreters auf die Provisionszahlung ist nach § 87 a HGB von der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn abhängig. Für diesen stellt die Provisionsverpflichtung bis zu diesem Zeitpunkt noch eine aufschiebend bedingte Verpflichtung dar. Das schließt allerdings ihre Passivierung nicht aus, sofern sie bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist.⁴ Aus der Erfolgsabhängigkeit des Provisionsanspruchs ergibt sich jedoch, daß für das Bestehen einer passivierungsfähigen Provisionsverbindlichkeit nicht die

¹Mies FR 1972, 249 (250)

²BFH vom 19.10.1972 BStBl 1973 II, 212 (213); Mies aaO

³BFH vom 19.10.1972 aaO; Mies aaO

⁴BFH vom 19.10.1972 aaO

vollbrachte Vermittlungsleistung, sondern der Erfolg entscheidend ist, den die Dienste des Handelsvertreters nach sich gezogen haben. Bevor dieser Erfolg, nämlich die Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn, nicht eingetreten ist, vermindert sich dessen Vermögen noch nicht.¹ Eine Ausnahme gilt im Fall des § 87 a III HGB. Ist im übrigen vereinbart, daß der Handelsvertreter seinen Provisionsanspruch bereits mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts endgültig verdienen soll, so entsteht bereits mit Abschluß des Vertrags die Provisionsverbindlichkeit des Geschäftsherrn unbedingt und endgültig. Sie ist dann bereits in diesem Zeitpunkt zu passivieren. Soll kraft Parteivereinbarung die Provisionsschuld dagegen erst mit der Zahlung des Kunden entstehen, so hat gleichwohl der Geschäftsherr die Provisionsverbindlichkeit, im Hinblick auf die Regelung des § 87 a HGB, bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Geschäfts zu passivieren.²

c) Gezahlte Provisionen für am Bilanzstichtag noch schwebende Geschäfte

(1) Der BFH³ hat früher die Aktivierung von gezahlten Provisionen unter dem Gesichtspunkt verlangt, daß es sich um Aufwendungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts handle, die im Wege der aktiven Rechnungsabgrenzung in das Jahr zu verlagern seien, in dem der Ertrag aus dem Geschäft vereinnahmt werde. Dieser Ansicht ist jedoch dadurch der Boden entzogen worden, daß der BFH⁴ den Grundsatz der einheitlichen Behandlung des schwebenden Geschäfts aufgegeben hat.⁵ Im übrigen handelt es sich nicht um Ausgaben, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, so daß die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens nach § 5 III EStG unzulässig ist.

(2) Vielfach ist eine Aktivierung der Provisionsaufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der auf Grund des vermittelten

¹BFH vom 19.10.1972 aaO; Mies aaO

²RFH vom 24.3.1943 RStB1 1943, 449 (450); RFH vom 18.3.1942 RStB1 1942, 562 (563)

³BFH vom 3.12.1964 BStB1 1965 III, 93; Theis StRK-Anm. EStG § 5 R 471; Bedenken äußert Hoffmann FR 1965, 141

⁴BFH BStB1 1973 II, 774; BFH BStB1 1976 II, 450

⁵BFH vom 4.8.1976 NJW 1976, 2288

Geschäfts vom Geschäftsherrn zu liefernden Wirtschaftsgüter oder eines immateriellen Wirtschaftsguts "Auftragsbestand" erörtert worden.¹ An Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist deshalb zu denken, weil die Lieferung oder Leistung die Beschaffung des einzelnen Auftrags voraussetzt und insoweit von der Tätigkeit des Handelsvertreters abhängt. Die Provisionen würden dann ähnlich den Löhnen der mit der Produktion befaßten Arbeitnehmer in die Fertigungsgemeinkosten einzubeziehen sein.

(a) Die Aktivierung als Herstellungskosten der zu liefernden Wirtschaftsgüter scheitert jedoch daran, daß diese Aufwendungen zu den Vertriebskosten gehören, die nach § 153 II AktG, der insoweit einen allgemeinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung darstellt, nicht zu den Herstellungskosten zählen.² Die Tätigkeit des Handelsvertreters, nämlich das Hereinbringen des Auftrags, bewirkt den Absatz der Erzeugnisse. Die Provisionsaufwendungen stellen insoweit Einzelkosten des Vertriebs dar. Dies wird auch dadurch deutlich, daß die unbedingte Entstehung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters und damit auch der Provisionsverbindlichkeit des Geschäftsherrn von der Ausführung des vermittelten Geschäfts und damit von einem Vertriebsvorgang abhängt.

(b) Auch eine Aktivierung als Herstellungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts "Auftragsbestand" kommt nicht in Betracht.³ Hierbei wird allerdings oft in unzutreffender Weise auf die Vorschriften der §§ 153 III AktG, 5 II EStG hingewiesen, die die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur bei entgeltlichem Erwerb gestatten.⁴ Um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geht es aber nicht. Selbst wenn man ein immaterielles Wirtschaftsgut "Auftragsbestand" bejahen würde, handelte es sich um ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens, bei dem die Aktivierung nicht von einem entgeltlichen Erwerb des Wirtschaftsguts abhängt.⁵

¹ BFH vom 26.1.1960 BStBl 1960 III, 191; Littmann §§ 4, 5 Anm. 474; Littmann BB 1964, 654; Mies FR 1972, 249 (251)

² BFH vom 4.8.1976 aaO; BFH BStBl 1973 II, 774; Döllerer BB 1965, 1405 (1409); Gottschalk S. 45; Brandl BB 1977, 886 (889/890)

³ BFH vom 5.8.1970 HFR 1970, 580; BFH vom 6.3.1970 BStBl 1970 II, 489; BFH vom 29.10.1969 BStBl 1970 II, 178; a. A. Mies FR 1972, 249 (251)

⁴ so FG Rheinland-Pfalz vom 6.7.1971 EFG 1971, 531; Döllerer BB 1965, 1405 (1409), wonach der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, daß derartige Güter zum Anlagevermögen gehörten. Sollte dies ausnahmsweise nicht der Fall sein, will Döllerer § 153 III AktG entsprechend anwenden.

Durch die Provisionsaufwendungen wird aber kein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens geschaffen, wie es etwa Mies¹ annimmt. Ein derartiges Wirtschaftsgut könnte nur dann angenommen werden, wenn der Aufwand einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausgehenden Wert für das Unternehmen besitzen würde. Es muß sich um einmalige, eindeutig und klar abgrenzbare Aufwendungen handeln, die sich erkennbar aus den laufenden Aufwendungen hervorheben. Durch das Hereinbringen der Aufträge und den damit verbundenen Aufwand wird kein über eine längere Zeit sich erstreckender Wert geschaffen, insbesondere wenn es sich um einmalige Geschäfte handelt, die sich mit ihrer Erfüllung erledigen. Im übrigen handelt es sich bei den Provisionsaufwendungen um laufende, regelmäßige, etwa gleich hohe, wiederkehrende Ausgaben.

(3) Die Entstehung des Provisionsanspruchs knüpft an die Ausführung des vermittelten Geschäfts an. Werden die Provisionen vor diesem Zeitpunkt bezahlt, so hat der Handelsvertreter diese noch nicht endgültig verdient. Die Zahlungen stellen daher Vorleistungen in Gestalt von Provisionsvorschüssen im Rahmen des schwebenden Handelsvertretervertrags dar und sind als "Anzahlungen" zu aktivieren.² Hat der Handelsvertreter die Provisionen jedoch bereits endgültig verdient, so stellen die gezahlten Provisionen Betriebsausgaben des Geschäftsherrn dar, die zu passivieren sind.

II. Der entgeltliche Erwerb von Rechten aus schwebenden Geschäften

Bei schwebenden Verträgen, insbesondere solchen langfristiger Art, wie Abonnementsverträgen im Zeitschriftenvertrieb³ oder langfristigen Stromlieferungsverträgen⁴, kommt es vor, daß in die Rechte und Verpflichtungen des Leistenden ein anderes Unternehmen eintritt. Dabei werden für die mit der Leistung verbundenen Gewinnaussichten

⁵Mies aaO

¹aaO

²BFH vom 4.8.1976 NJW 1976, 2288; Mies aaO; kritisch Brandl BB 1977, 886 (889/890); a. A. Rosenau BB 1972, 167 (169), wonach es sich um laufende Unkosten handele

³vgl. RFH vom 10.1.1934 StW 1934 Nr. 207; RFH vom 3.10.1934 StW 1934 Nr. 730; RFH vom 12.12.1935 StW 1936 Nr. 25; RFH vom 12.2.1941 RStBl 1941, 499; Kummer DSTZ 1939, 85 ff.

⁴BFH vom 9.7.1958 BStBl 1958 III, 416

Abfindungen an den aus dem Vertrag ausscheidenden Unternehmer bezahlt.¹ Auch im Fall des Erwerbs eines ganzen Unternehmens werden die vorhandenen schwebenden Geschäfte vom Erwerber in der Regel in gleicher Weise mitübernommen.

Zivilrechtlich bedarf der Eintritt in schwebende Geschäfte, sofern nicht nur die Forderung sondern auch die Verbindlichkeit mitübernommen wird, der Zustimmung des Gläubigers (vgl. §§ 414, 415 BGB). Wird diese nicht erteilt, bleibt der Übernehmer dennoch gegenüber dem Schuldner zur Erfüllung verpflichtet (vgl. § 415 III BGB).

1. Die Aktivierung der erworbenen Rechte aus schwebenden Geschäften

a) Die entgeltlich erworbenen Rechte aus schwebenden Geschäften als Bestandteil des Geschäftswerts?

Häufig wurde die Frage aufgeworfen, ob nicht die Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften einen Bestandteil des Geschäftswerts darstellen, der nach § 5 II EStG nur zu aktivieren wäre, wenn er entgeltlich erworben würde. Nach nahezu einhelliger Auffassung können jedoch die Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften nicht als Bestandteil des Geschäftswerts angesehen werden.²

Der Geschäftswert ist der Inbegriff von Gewinnchancen, die der Erwerber eines Unternehmens über den Teilwert der übrigen Wirtschaftsgüter hinaus dem Veräußerer vergüten würde. Diese bezahlten Gewinnchancen dürfen allerdings nicht in anderen Wirtschaftsgütern verkörpert sein.³

¹Mutze S. 182 und FR 1962, 34 (35)

²BFH vom 9.7.1958 BStBl 1958 III, 416; BFH vom 17.3.1959 BStBl 1959 III, 320; BFH vom 20.11.1962 BStBl 1963 III, 59 (60); BFH vom 5.8.70 BStBl 1970 II, 804; RFH vom 10.1.1934 StuW 1934 Nr. 207; RFH vom 3.10.1934 StuW 1934 Nr. 730; RFH vom 12.12.1935 StuW 1936 Nr. 45; Radau Stbg 1962, 280; Mutze S. 183 und FR 1962, 34 (35); Hoffmann NB 1957, 4 (5) und NB 1959, 29; Erhard StBp 1969, 121; Voss StWa 1965, 174; Thiel StBjB 1969/70, 283; Lohmeyer DStZ 1969, 383; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (9) und Anm. 37 "Belieferungsrecht"; Kummer DStZ 1939, 85 (92); Oefftering DStZ 1934, 1090; nach FG Münster vom 23.3.1961 EFG 1961, 393 gilt dies jedenfalls für Gewinnaussichten aus einem einmaligen kurzfristigen Auftrag, der sich nur auf 2 Jahre erstreckt; Bedenken äußert Blencke DB 1961, 687; a. A. offenbar Friederichs S. 126 ff, insbesondere 130

³Littmann §§ 4, 5 Anm. 377

Tritt ein Unternehmer in Rechte aus schwebenden Geschäften ein, ohne gleichzeitig das Unternehmen zu erwerben, kann schon deshalb nicht von einem Erwerb des Geschäftswerts gesprochen werden, da dieser ohne das Unternehmen nicht veräußert werden kann.¹

Aber auch dann, wenn der Erwerber im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Unternehmens in Rechte aus schwebenden Geschäften eintritt, sind Aufwendungen hierfür von den Aufwendungen für den Geschäftswert zu trennen.² Gegenstand der Aufwendung bilden nämlich konkrete, einzelne schwebende Geschäfte und zwar selbst dann, wenn sie in großer Zahl übernommen werden.³ Diese Verträge sind selbständig bewertungsfähig. Das Entgelt wird nicht für einen Geschäftswert, sondern für die Gewinnaussicht aus dem schwebenden Geschäft bezahlt. Gegen die Annahme, daß Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften Teil des Geschäftswerts sind, spricht auch, daß sich der Wert des schwebenden Geschäfts, innerhalb eines bestimmten oder annähernd bestimmten, jedenfalls aber in der Regel kurzfristigen Zeitraums erschöpft.⁴

b) Die entgeltlich erworbenen Rechte als selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter?

aa) Die Auffassung des BFH im Urteil vom 9.7.1958 (BStBl 58 III, 416)

Der BFH ist der Auffassung, daß Rechte aus schwebenden Geschäften, die ein Kaufmann von einem anderen Unternehmer gegen Entgelt erworben hat, selbständig bewertungsfähig sind. Die Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften stellen immaterielle Wirtschaftsgüter dar, die anders zu behandeln sind als der andersgeartete Geschäftswert.⁵ Für die Übernahme der Rechte aus schwebenden Geschäften werden in der Regel vom Erwerber feste Abfindungsbeträge bezahlt, die sich nach der Höhe der aus den schwebenden Geschäften erwarteten Gewinne richten. Diese Entgelte stellen für den Über-

¹BFH vom 19.1.1960 StRK EStG § 5 R 220

²BFH vom 19.1.1960 aaO; BFH vom 9.7.1958 aaO; Littmann §§ 4, 5 Anm. 404

³wie z. B. Abonnementsverträge eines Zeitschriftenunternehmers

⁴FG Münster vom 23.3.1961 EFG 1961, 393; Littmann §§ 4, 5 Anm. 375

⁵BFH vom 9.7.1958 aaO

nehmer Anschaffungskosten für den Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter, der Lieferrechte bzw. Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften, dar, die zu aktivieren sind.^{1 2}

bb) Die Auffassung des FG Münster vom 23.03.1961 (EFG 1961, 393)

Im Gegensatz zur Rechtsprechung des BFH vertrat das FG Münster im Urteil vom 23.03.1961³ die Ansicht, daß Rechte aus schwebenden Geschäften, die entgeltlich übernommen worden sind, keine selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgüter bildeten. Forderungen aus übernommenen schwebenden Aufträgen seien erst in dem Augenblick bewertungsfähig, wenn der Auftrag ausgeführt worden ist. Vor seiner Ausführung seien keine aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter vorhanden. Die Anwartschaften auf künftige Forderungen und künftige Gewinne seien nicht bilanzierungsfähig. Nicht verwirklichte Gewinne dürften nämlich nicht ausgewiesen werden.⁴ Der Aufwand für die übernommenen Rechte aus schwebenden Geschäften stellt daher nach Auffassung des FG Münster im Jahr der Verausgabung eine Betriebsausgabe dar, für die jegliche Aktivierung entfällt.

cc) Stellungnahme

Wenn auch schwebende Geschäfte in der Hand der ursprünglichen Vertragspartner nicht als immaterielle Wirtschaftsgüter angesehen

¹ vgl. die Nachweise auf Rechtsprechung und Schrifttum Seite 244 Anm. 2; ferner BFH vom 17.03.1977 DB 1977, 1168; BFH vom 12.12.1968 BStBl 1969 II, 238; BFH vom 19.01.1960 aaO; BFH vom 02.05.1962 BStBl 1962 III, 308 (309); RFH vom 24.03.1942 RStBl 1942, 724; Döllerer BB 1965, 328; a. A. Gail Wpg 1969, 276

² Mutze S. 182 und FR 1962, 34 (35) meint dagegen, daß die erworbenen Rechte handelsbilanzmäßig zwar aktivierbar, nicht aber aktivierungspflichtig seien. Für die Steuerbilanz besteht aber jedenfalls ein Aktivierungszwang.

Mutze S. 182: wird dagegen die Abfindungszahlung in einem von-Hundert-Satz der voraussichtlichen Einnahmen bemessen, kommt eine Aktivierung mangels betragsmäßig feststehender Anschaffungskosten nicht in Betracht. Dem wird man nur folgen können, wenn die Abfindungszahlung auch nicht annähernd geschätzt werden kann.

³ ebenso Blencke DB 1961, 687

⁴ FG Münster vom 23.03.1961 aaO; Blencke aaO

werden können,¹ so folgt doch daraus nicht notwendig, daß sie in der Hand des Erwerbers von Rechten aus schwebenden Geschäften ebenfalls kein Wirtschaftsgut darstellen. Das einzelne schwebende Geschäft oder ein bestimmter Bestand an solchen Geschäften kann selbst wieder Gegenstand eines Geschäfts sein.² Das Entgelt für die Übernahme schwebender Geschäfte wird für die aus diesen Geschäften sich ergebenden Gewinnaussichten bezahlt. Dieser mit dem schwebenden Geschäft verbundene Vorteil ist als immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen, wenn das Geschäft selbst um dieses Vorteils willen zum Gegenstand eines Geschäfts gemacht wird. Dieser Vorteil ist selbständig bewertungsfähig.

Der vom FG Münster³ für die Ablehnung der Aktivierung herangezogene Grundsatz, daß nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, hat nichts mit der Frage zu tun, wie entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter zu bilanzieren sind.⁴ Hierfür ist der Ansatz mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Teilwert vorgeschrieben. Durch die Aktivierung des Entgelts für die Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften wird kein nicht realisierter Gewinn ausgewiesen. Die Aktivierung von Ausgaben wirkt sich nur gewinnneutral aus. Sie verhindert lediglich, daß im Zeitpunkt der Verausgabung ein Verlust ausgewiesen wird, der bisher nicht entstanden ist und wahrscheinlich auch nicht entstehen wird.⁵ Der Grundsatz, daß Gewinnaussichten nicht ausgewiesen werden dürfen, gilt daher nur für selbst geschaffene, nicht aber für entgeltlich erworbene Gewinnaussichten.⁶

Die Aktivierung der entgeltlich erworbenen Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften entspricht auch den Forderungen der dynamischen Bilanzbetrachtung nach einer periodengerechten Gewinnab-

¹vgl. 2. Teil 1. Kapitel 1. Abschnitt S. 25 ff

²Barske NWB F 17 a, 488 und 496

³EFG 1961, 393

⁴ur FR 1961, 231

⁵Radau Stbg 1962, 280 (281)

⁶ur FR 1961, 231; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 57 "Belieferungsrecht"

grenzung und einer richtigen Aufwandsverteilung. Aufwendungen sind danach grundsätzlich mit den Erträgen zu verrechnen, für die sie gemacht werden. Die für den Erwerb von Rechten aus schwebenden Geschäften gemachten Aufwendungen belasten die in der Folgezeit aus diesen Geschäften erzielten Gewinne und sind diesen zuzurechnen, was eine Aktivierung der Aufwendungen notwendig macht.¹

2. Die Abschreibung der Anschaffungskosten

Bei den aktivierten Wirtschaftsgütern handelt es sich um solche, die der Abnutzung unterliegen. Der aus dem schwebenden Geschäft für den Erwerber erwachsene Nutzen und Vorteil wirkt sich nur bis zur Erfüllung bzw. dem Ablauf des Vertrags aus. Fällt die Zahlung des Entgelts für die Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften in das gleiche Wirtschaftsjahr wie die Gewinnrealisierung aus dem Vertrag, so wird in der Schlußbilanz dieses Jahres weder das gezahlte Entgelt für den schwebenden Vertrag aktiviert noch eine entsprechende Abschreibung vorgenommen, da beides sich bereits im Laufe des Geschäftsjahres ausgeglichen hat.² Erstreckt sich jedoch der schwebende Vertrag über einen Bilanzstichtag hinaus, hat die Bewertung des Wirtschaftsguts gemäß § 6 I Ziff. 1 EStG unter Berücksichtigung der AfA vom Anschaffungswert zu erfolgen.³

a) Verträge, die sich in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen

Bei schwebenden Geschäften, die sich in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen, können, je länger der Zeitraum zwischen Vertragsschluß und Vertragsabwicklung ist, im Laufe der Zeit Änderungen

¹Herrmann-Heuer aaO; ur FR 1961, 231; Radau Stbg 1962, 280

²Blencke DB 1961, 689

³BFH v. 05.08.1970 HFR 1970, 580; BFH v. 19.01.1960 StRK EStG § 5 R 220; RFH v. 07.05.1941 StuW 1941 Nr. 375; RFH v. 12.02.1941 RStBl 1941, 499; RFH v. 12.12.1935 StuW 1936 Nr. 45; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 x (9); Radau Stbg 1962, 280; Kummer DStZ 1939, 92

eintreten. So können sich durchaus die Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften verringern, was eine Abschreibung der Anschaffungskosten vor Vertragsablauf zur Folge hat.¹ Mit der Erfüllung des Geschäfts, also der Gewinnrealisierung, sind die Anschaffungskosten auszubuchen, da das für die Übernahme des schwebenden Geschäfts gezahlte Entgelt nicht mehr weiter wirkt.² Der durch die entgeltliche Übernahme des schwebenden Geschäfts für den Unternehmer entstandene Vorteil endet. Es besteht kein Wirtschaftsgut "Gewinnaussichten aus schwebenden Verträgen" mehr. Der Gewinn ist eingetreten. Dieser ist zu bilanzieren.

b) Dauerschuldverhältnisse

Das unter a) Ausgeführte gilt grundsätzlich auch für die entgeltliche Übernahme von Dauerschuldverhältnissen. Doch sind einige Besonderheiten zu beachten. Die von dem Unternehmer durch die entgeltliche Übernahme des Vertrags erlangten und noch ausstehenden Vorteile und Gewinnaussichten werden immer geringer, je näher das Vertragsende rückt, da bereits teilweise der Gewinn realisiert ist. Mit Vertragsende besteht für den Unternehmer überhaupt kein Vorteil mehr. Die Anschaffungskosten für die Übernahme schwebender Dauerverträge sind daher entsprechend der Laufzeit der Verträge zu verteilen.³

Werden Verträge befristet geschlossen, ohne daß damit zu rechnen ist, daß das Vertragsverhältnis nach Fristablauf verlängert wird, bereitet die Ermittlung der Nutzungsdauer keine Schwierigkeiten. Werden Verträge unbefristet geschlossen und besteht nur die Möglichkeit der Kündigung zu bestimmten Terminen⁴, muß bei Übernahme

¹Mutze S. 183

²Hoffmann NB 1959, 20 (30)

³BFH v. 02.05.1962 BStBl 1962 III, 308 (309); BFH vom 19.01.1960 StRK EStG § 5 R 220; BFH vom 09.07.1958 BStBl 1958 III, 416; RFH vom 24.03.1942 RStBl 1942, 724 (725); RFH vom 12.12.1935 Stuw 1936 Nr. 25; RFH vom 03.10.1934 Stuw 1934 Nr. 730; Kummer DStZ 1939, 85 (92)

⁴auch wenn der Vertrag befristet abgeschlossen worden ist, sich aber automatisch verlängert, falls ein Vertragspartner nicht fristgerecht kündigt.

solcher Verträge für die Berechnung und Verteilung der Absetzungen für Abnutzung die durchschnittlich noch offene Laufzeit, einschließlich ihrer Erneuerung bzw. Verlängerung geschätzt werden.¹ Werden Verträge zeitlich genau begrenzt und bedürfen sie nach Vertragsablauf der ausdrücklichen Verlängerung, so darf diese für die Bemessung der Nutzungsdauer im allgemeinen nicht mit herangezogen werden. Die neuen Verträge bilden mit den abgelaufenen insoweit keine Einheit. Dies hat zur Folge, daß die AfA auf die ursprüngliche Vertragsdauer verteilt wird.²

3. Abschnitt Aufwendungen zur Erfüllung schwebender Geschäfte

I. Beschaffungskosten (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten)

Aufwendungen können auch während des Schwebezustands des Geschäfts anfallen. Bei der Abwicklung des schwebenden Vertrags richtet sich die Aktivierbarkeit von Aufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen. Gehören also die Aufwendungen, die zum Zwecke der Erfüllung des schwebenden Geschäfts gemacht werden, zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlage- oder Umlaufvermögens, so sind sie zu aktivieren.³ Denn sie verlieren ihre Aktivierbarkeit nicht dadurch, daß sie in einem Geschäftsjahr vor der endgültigen Abwicklung des schwebenden Geschäfts, durch das sie verursacht worden sind, geleistet werden.⁴ Umgekehrt rechtfertigt das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts für sich allein noch nicht den Ansatz eines Aktivpostens. Es gibt keinen Grundsatz der einheitlichen Behandlung des schwebenden Geschäfts, der es erlauben würde, Aufwendungen nur deshalb zu aktivieren, weil sie in das Jahr der Abwicklung des Geschäfts, in dem der Gewinn realisiert wird, verlagert werden sollen. Ein derartiger Ausweis kommt nur in den engen Grenzen der transitorischen Rechnungsabgrenzung in Betracht.⁵

¹ vgl. BFH vom 09.07.1958 BStBl 1958 III, 416 mit Nachweisen auf die Rechtsprechung des RFH; Mutze S. 182/183, wonach allerdings die volle Abschreibung nicht über einen Zeitraum von 3 - 5 Jahren hinaus ausgedehnt werden soll.

² BFH vom 09.07.1958 aaO; Mutze S. 183

³ Döllnerer BB 1965, 328; Barske NWB F 17 a, 485 (497); Bp-Kartei S. 6; Mittelbach StWK Gruppe 3, 1087 (1089); Pohlner BBK F 13, 1069

⁴ Döllnerer aaO

⁵ Döllnerer aaO und BB 1969, 501 (506) und BB 1980, 1335; Barske aaO; Wirke DB 1973, 1567 (1570); Roer DB 1972, 345 (347/348); Littmann BB 1964, 655; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 y (3) und 49 x (14)

II. Vertriebskosten

1. Allgemeines

Vertriebskosten stellen zwar Aufwand dar, der im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften steht.¹ Diese Kosten dürfen jedoch nicht bei den Herstellungskosten aktiviert werden (§§ 155, 153 II AktG). Das gilt nicht nur für die Gemeinkosten, sondern auch für die Einzelkosten des Vertriebs. Die gegenteilige, von Adler/Düring/Schmaltz² und von Kropff³ vertretene Ansicht steht im Widerspruch zu dem Verbot, den schwebenden Vertrag vor seiner Erfüllung zu bilanzieren.⁴ Die Ausführung von Vertriebsleistungen, die zum Anfall von Vertriebskosten führen, ist weder eine Erfüllung noch eine selbständige Teilerfüllung des Vertrags.

2. Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen

Die auf die Lieferung oder Leistung entfallende Umsatzsteuer, die der Unternehmer dem Staat schuldet, stellt eine Aufwendung des Unternehmers dar, die mit einem gegenseitigen Vertrag im wirtschaftlichen Zusammenhang steht.⁵ Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen ist eine Aufwendung zur Erfüllung oder besser gesagt in Verbindung mit der Erfüllung eines schwebenden Geschäfts.⁶ Bei der bilanzsteuerlichen Beurteilung der auf die Anzahlung entfallenden Umsatzsteuer ist zu unterscheiden, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten versteuert.

Versteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten, so entsteht die Umsatzsteuerschuld nach § 43 I Nr. 1 a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Sie entsteht damit im gleichen Wirtschaftsjahr, in dem auch der Ertrag aus dem Geschäft realisiert wird. Hinsichtlich der Zuordnung dieser Aufwendungen in das Wirtschaftsjahr, in dem die Leistung oder Teilleistung ausgeführt wird, entstehen deshalb keinerlei Probleme. Die Umsatzsteuerschuld darf erst in diesem Jahr passiviert werden, auch wenn der Unternehmer bereits

¹FG Nürnberg vom 22.01.1975 EFG 1975, 248

²§ 155 Anm. 68

³§ 155 Anm. 21; ebenso Siegel BB 1980, 589 (590)

⁴Döllerer BB 1974, 1544

⁵BFH vom 13.05.1958 BStBl 1958 III, 331 (332)

⁶Hoffmann NB 1958, 147 (148)

Anzahlungen erhalten hat, in denen Umsatzsteuerbestandteile enthalten waren.

Versteuert der Unternehmer dagegen seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, so entsteht die Umsatzsteuerschuld des Unternehmers nach § 13 I Nr. 1 b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Sie entsteht somit noch im Wirtschaftsjahr der Anzahlung und ist in diesem Jahr zu passivieren. Andererseits ist aber nach § 1 UStG Besteuerungsgrundlage für die Umsatzsteuer die Lieferung oder Leistung, deren vollständige Erbringung noch aussteht. Es fragt sich daher, ob die Umsatzsteuerschuld angesichts ihrer umsatzsteuerlichen Entstehung Aufwand des Jahres der Anzahlung oder Aufwand des Jahres der Erbringung der Lieferung oder Leistung ist. Im letzteren Fall müßte die vom Unternehmer auf Anzahlungen geschuldete bzw. gezahlte Umsatzsteuer durch Bildung eines Aktivums in Höhe der Umsatzsteuerschuld bzw. -zahlung in das Jahr verlagert werden, in dem die Lieferung oder Leistung vollständig erbracht wird.

a) Die Aktivierung unter dem Gesichtspunkt der Herstellungskosten

aa) Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen als Teil der Vertriebskosten

Wenn auch in den Kalkulationsschemen der Betriebe die Umsatzsteuer als ein durchlaufender Posten behandelt wird, so zählt die Umsatzsteuer auf Anzahlungen dennoch zu den Vertriebskosten.¹ Die Umsatzsteuerschuld ist eng mit der auf die Veräußerung von Wirtschaftsgütern gerichteten Tätigkeit des Unternehmers verknüpft, denn Besteuerungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist die Lieferung oder sonstige Leistung im Sinne des § 1 UStG. Da die Umsatzsteuer als Aufwand einem bestimmten steuerbaren Umsatz und deshalb bestimmten einzelnen Wirtschaftsgütern zurechenbar ist, zählt sie zu den Sondereinzelkosten

¹BFH vom 26.06.1979 BStBl 1979 II, 625; BFH vom 24.03.1976 BStBl 1976 II, 450 (451); BFH vom 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774; BFH vom 13.05.1958 BStBl 1958 III, 331 (332); BFH vom 22.05.1958 BStBl 1958 III, 333 (334); RFH vom 05.03.1940 RStBl 1940, 683; FG München vom 14.07.1965 EFG 1966, 64; FG München vom 16.10.1957 EFG 1958, 85; FG Nürnberg vom 24.03.1961 EFG 1961, 535 (536); FG Bremen vom 15.01.1957 EFG 1957, 123 (124); Littmann § 6 Anm. 75; Pütz S. 29; Weber S. 77; Willenbrink StuW 1969, 161 (167); Thimmel DB 1968, 184; Birkholz BB 1957, 247; Eggert BB 1956, 888; Pohlner BBK F 13, 1070; Kühn BB 1958, 1016 (1017); Hoffmann NB 1958, 147 (148); zweifelnd Forster AG 1980, 19

des Vertriebs.¹ Damit gehört die Umsatzsteuer auf Anzahlungen gemäß § 153 II AktG nicht zu den Herstellungskosten.²

bb) § 153 II AktG als uneingeschränktes Aktivierungsverbot für Vertriebskosten?

Wenn auch die Umsatzsteuer auf Anzahlungen zu den Vertriebskosten zu rechnen ist, so ergibt sich doch aus dem Verbot, sie zu den Herstellungskosten zu rechnen, nicht, daß sie in keinem Fall aktiviert werden dürfen. § 153 II AktG steht einer Aktivierung der Vertriebskosten dann nicht entgegen, wenn durch diese ein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen wird.³

Nach Kühn⁴ können dagegen Aufwendungen, die nicht zu den aktivierungspflichtigen oder -fähigen Herstellungskosten gehören, auch nicht als gesonderter Aktivposten anderer Art angesetzt werden. Waldner⁵ hält das Verbot des § 153 II AktG für sinnlos, wenn es erlaubt wäre, die Vertriebskosten statt dessen an anderer Stelle der Bilanz auszuweisen. Eine Aktivierung könne allenfalls dann vorgenommen werden, wenn es sich um Vertriebskosten von einer gewissen Selbständigkeit handle. Eine selbständige Aktivierung könne aber dann nicht in Betracht kommen, wenn die Vertriebskosten für einen bestimmten Gegenstand angefallen seien, wenn sie also einwandfrei einem bestimmten Wirtschaftsgut als bisher angefallener Aufwand zugeordnet werden könnten. Wäre es unzulässig, die Umsatzsteuer auf Anzahlungen in den Herstellungskosten des Wirtschaftsguts auszuweisen, könne das Verbot nicht dadurch umgangen werden, daß man neben den Herstellungskosten die Umsatzsteuer als selbständiges Wirtschaftsgut ausweist.

¹ FG München vom 16.10.1957 aaO; Birkholz aaO; Eggert aaO; Adler/Düring/Schmaltz § 155 Anm. 68; Siegel BB 1980, 589 (590)

² vgl. Seite 252, Anm. 1 und Seite 251, II 1

³ BFH vom 13.05.1958 BStBl 1958 III, 331 (333); BFH vom 22.05.1958 BStBl 1958 III, 333 (334); BFH vom 13.08.1957 BStBl 1957 III, 350; FG Nürnberg vom 24.03.1961 EFG 1961, 535 (536); FG Bremen vom 15.01.1957 EFG 1957, 123; Littmann §§ 4, 5 Anm. 423; Littmann DStZ A 1963, 177 (182); Willenbrinck StuW 1969, 161 (167); Eggert BB 1956, 888; Vogel S. 117 (125)
a. A.: Döllner BB 1965, 1405 (1409); Hübner FR 1963, 267 f.; Schönnenbeck DB 1962, 545 (548); Friedrich BB 1958, 921; Kühn BB 1958, 1016; Forster AG 1980, 19 f; Siegel BB 1980, 589 ff; wohl auch Pütz S. 29

⁴ BB 1958, 1016 (1017); ebenso wohl Thimmel DB 1968, 184

⁵ BB 1958, 1053 und NB 1959, 50

Diese Auffassung findet im Gesetz keine Stütze. § 153 II AktG verbietet nur die Aufnahme von Vertriebskosten unter den Herstellungskosten. Aus Gründen des Gläubigerschutzes soll verhindert werden, daß der Vermögensstand des Unternehmers günstiger ausgewiesen wird, als er tatsächlich ist. Durch den Ansatz von noch nicht entstandenen Vertriebskosten auf der Aktivseite der Bilanz soll ein noch nicht realisierter Gewinn nicht ausgewiesen werden. Das schließt aber nicht aus, die Umsatzsteuer auf Anzahlungen, die mit schwebenden Geschäften zusammenhängt, etwa aktiv abzugrenzen. Dadurch würde das Vermögen des Unternehmers nicht wie bei einem überhöhten Ansatz von Herstellungskosten falsch ausgewiesen. Es besteht hier nicht die Gefahr, die § 153 II AktG unterbinden will.¹

b) Aktivierung unter dem Gesichtspunkt der aktiven Rechnungsabgrenzung

aa) vor Inkrafttreten des AktG 1965

Vor Inkrafttreten des AktG 1965 bestand keine einheitliche Auffassung darüber, ob die auf Kundenanzahlung entrichtete Umsatzsteuer Aufwand im Jahr der Lieferung ist, d. h. ob sie sofort abzugsfähig oder als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren ist.

(1) Vielfach wurde eine Aktivierung der auf Anzahlungen entrichteten Umsatzsteuer nicht zugelassen.² Eine Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten bezwecke, Aufwendungen durch Einsatz eines Gegenpostens für das betreffende Wirtschaftsjahr insoweit auszugleichen, als sie wirtschaftlich dieses Jahr nicht belasteten. Ausgaben seien als Aufwand dem Jahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehörten. Die Umsatzsteuer gehöre in das Jahr, in dem sie nach den Vorschriften des UStG entstehe.³ Bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten knüpfe die Umsatzsteuer hinsichtlich des Entstehungszeitpunkts der Steuerschuld nicht an die Vertragserfüllung des zur Lieferung oder

¹ FG Nürnberg vom 24.03.1961 EFG 1961, 535 (536)

² FG Hannover vom 21.10.1954 EFG 1955, 102; FG München vom 16.10.1957 EFG 1958, 85; Blencke FR 1956, 493 und 203; Birkholz BB 1957, 247

³ FG Hannover vom 21.10.1954 EFG 1955, 102; FG München vom 16.10.1957 EFG 1958, 85; Blencke FR 1956, 203 und 493; Birkholz BB 1957, 247; Friedrich BB 1958, 921; Kühn BB 1958, 1016; Waldner BB 1958, 1051 und NB 1959, 50; Mutze NB 1959, 5 (8); Everding StuW 1969, 169 (174/175); Schubert FR 1957, 225; Gottschalk S. 59 ff

Leistung Verpflichteten, sondern an die Erfüllung von Seiten des zur Zahlung Verpflichteten an. Die auf Anzahlung entfallende Umsatzsteuer belaste somit als Ausgabe das Jahr der Vereinnahmung.¹ Es handele sich also um eine Betriebsschuld bzw. bei Zahlung im Jahr der Vereinnahmung um eine Betriebsausgabe im Jahr der Vereinnahmung der Anzahlung.² Es könne nicht rechtens sein, einmal die Steuerschuld durch Vereinnahmung der Anzahlung entstehen zu lassen, zum anderen aber ihre Aktivierung zu fordern, weil die Erfüllung des ihr zugrunde liegenden Vertrags noch ausstehe.³ Im übrigen sei der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens auch deshalb zu verneinen, weil dieser das Bestehen eines Wirtschaftsguts erfordere. Davon könne aber bei der auf Anzahlungen entfallenden Umsatzsteuer keine Rede sein.⁴

(2) Überwiegend wurde jedoch vor Inkrafttreten des AktG 1965 der Standpunkt vertreten, daß nach den Grundsätzen der dynamischen Bilanzlehre und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die Umsatzsteuer als Aufwendung dem Jahr zuzurechnen ist, zu dem sie wirtschaftlich gehört, nämlich zu dem Jahr, in dem die Erträge aus dem Geschäft zufließen. Es muß daher eine Neutralisierung der Umsatzsteuerzahlung bzw. der Umsatzsteuerschuld durch Bildung eines gleich hohen Aktivpostens erfolgen, weil die Erfüllung des der Anzahlung zugrunde liegenden Vertrags noch aussteht.⁵

Daß mit Rücksicht auf die Entstehung der Umsatzsteuerschuld im Jahr der Vereinnahmung die Umsatzsteuer auch wirtschaftlich diesem Jahr zugerechnet werden muß, ist nicht zwingend. Die umsatzsteuerliche Betrachtung kann nämlich nicht ohne weiteres der einkommensteuer-

¹ FG Hannover vom 21.10.1954 EFG 1955, 102; Blencke FR 1956, 203

² FG Hannover vom 21.10.1954 aaO; Blencke aaO

³ FG Hannover vom 21.10.1954 aaO; Weber S. 78

⁴ FG München vom 16.10.1957 EFG 1958, 85; Weber S. 80; Littmann DStZ A 1963, 177 (182); Waldner BB 1958, 1051 und NB 1959, 50; Kühn BB 1958, 1016; Labus BB 1958, 799

⁵ BFH vom 13.05.1958 BStBl 1958 III, 331; BFH vom 22.05.1958 BStBl 1958 III, 333; FG Baden-Württemberg vom 13.12.1973 EFG 1974, 143; FG München vom 22.9.1969 EFG 1969, 586; FG München vom 14.7.1965 EFG 1966, 64; FG Nürnberg vom 24.3.1961 EFG 1961, 536; FG Bremen vom 15.1.1957 EFG 1957, 123; FG Münster EFG 1969, 587; Ep-Kartei DStZ E 1957, 187; OFD Bremen Vfg. vom 29.2.1952 DB 1952, 522; hs. FR 1956, 44; Hoffmann DB 1958, 148; Flume DB 1961, 211; Bechtel FR 1957, 349; Eggert BB 1956, 888; Grieger BB 1958, 799; Weingart FR 1956, 492 f; Geissler FR 1957, 349; Thoma BBK F 13, 965 (968); Pohlner BBK F 13, 1070; Willenbrink StuW 1969, 161

lichen Beurteilung gleichgestellt werden.¹ Im übrigen erfolgt die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten bei Anzahlungen mit dem ausdrücklichen gesetzlichen Vorbehalt der späteren Lieferung oder Leistung. Besteuerungsgrundlage ist der steuerbare Umsatz, also die einzelne Lieferung oder Leistung. Werden diese nicht ausgeführt, so ist die Umsatzsteuer wieder zurückzuerstattet. Die für Anzahlungen entrichtete Umsatzsteuer hat insofern bis zur tatsächlichen Ausführung der Lieferung oder Leistung nur vorläufigen Charakter.² Im übrigen wäre es vom Standpunkt der dynamischen Bilanzauffassung unverständlich, wenn es für die Höhe des ausgewiesenen Erfolgs entscheidend wäre, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten versteuert.³ Dies zeigt, daß der Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuld nicht zur Grundlage für die bilanzsteuerliche Beurteilung gemacht werden kann.

Wird die Umsatzsteuer mit der Voranmeldung im Wirtschaftsjahr der Anzahlung geleistet, so ist die Zahlung zwar eine Ausgabe dieses Wirtschaftsjahres. Sie ist aber trotzdem bei dynamischer Bilanzbetrachtung erst Aufwand desjenigen Wirtschaftsjahres, in dem die Lieferung oder Leistung durchgeführt wird und der Ertrag aus dem Geschäft verwirklicht wird.⁴ Im Interesse einer möglichst vergleichbaren Erfolgsrechnung sollen nach dynamischer Bilanzauffassung Aufwendungen und Erträge, auch wenn sie in unterschiedlichen Wirtschaftsperioden entstehen, nicht auseinanderfallen, sondern in der Wirtschaftsperiode, in der die Erträge zufließen, gegenübergestellt werden.⁵ Ausgaben, wie die auf Anzahlungen geleistete Umsatzsteuer, stehen mit dem im künftigen Wirtschaftsjahr realisierten Erlös in wirtschaftlichem Zusammenhang. Die Aufwendungen für das Geschäft sind nämlich aus dessen Erlösen zu bestreiten und müssen deshalb als Schmälerung des Ertrags dieser Wirtschaftsjahre behandelt werden.

¹ BFH vom 13. u. 22.5.1958 aaO; Eggert aaO; Bechtel aaO; Grieger aaO; hs FR 1956, 44; Pütz S. 28

² Weingart FR 1956, 492; Flume DB 1961, 211

³ BFH vom 22.5.1958 BStBl 1958 III, 331 (335); Weingart FR 1956, 492

⁴ BFH vom 13.5.1958 aaO; FG München vom 14.7.1965 aaO; Eggert aaO; hs aaO; eine Aktivierung wäre aber zu verneinen, wenn der Unternehmer einen Teilgewinn ausweisen würde (FG Bremen vom 15.1.1957 EFG 1957, 123)

⁵ Eggert aaO; Willenbrink StuW 1969, 167

Der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens stellt alleine das Vermögen des Unternehmers richtig dar. Denn der Vermögensstand des Unternehmers hat sich durch die Leistung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen im laufenden Wirtschaftsjahr im wirtschaftlichen Ergebnis noch nicht verringert. Dies folgt aus der Behandlung des schwebenden Geschäfts. Ein wirtschaftlich ersichtlich mit einem schwebenden Geschäft zusammenhängender Vorfall darf von diesem nicht dadurch getrennt werden, daß der Vorfall sofort gewinnmindernd berücksichtigt, im übrigen aber das schwebende Geschäft zunächst erfolgsneutral behandelt wird.¹ Dies würde nämlich dazu führen, daß im Jahr der Anzahlung in Höhe der geleisteten Umsatzsteuer ein Verlust aus dem schwebenden Geschäft ausgewiesen wird, obwohl dieses, jedenfalls in der Regel, einen Gewinn erzielen wird. Im Jahr der Gewinnrealisierung würde dagegen ein zu hoher Gewinn ausgewiesen werden, der nicht der wirklichen Lage des Unternehmens entspricht.²

Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der gezahlten Umsatzsteuer und dem gegebenenfalls später auszuweisenden Ertrag ergibt sich nach Auffassung des BFH auch aus der Kalkulation des Unternehmers, der stets bestrebt sein wird, für seine Leistung ein Entgelt zu erhalten, das auch die zu entrichtende Umsatzsteuer deckt.^{3 4}

Die richtige periodengemäße Aufwandsverteilung verlangt somit die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens.⁵ Nach Auffassung des IV. Senats des BFH im Urteil vom 22.5.1958⁶ ist für die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens nicht Voraussetzung, daß

¹ FG Nürnberg vom 24.3.1961 EFG 1961, 535 (536); FG München vom 14.7.1965 EFG 1966, 64; FG Bremen vom 15.1.1957 EFG 1957, 123

² BFH vom 13.5.1958 aaO; BdF vom 20.5.1958 DB 1958, 960; OFD Bremen Vfg. vom 29.2.1952 DB 1952, 522; Hoffmann NB 1958, 147 (148); Geissler FR 1957, 349; Weingart FR 1956, 492; hs FR 1956, 44

³ BFH vom 22.5.1958 BStBl 1958 III, 331 (335)

⁴ Nach Waldner BB 1958 1051 (1055) bestehen gegen die Übertragung kalkulatorischer Gesichtspunkte erhebliche Bedenken. Denn diese beiden Teile des Rechnungswesens unterscheiden sich erheblich voneinander. Während die steuerliche Erfolgsrechnung eine Zeitraumrechnung ist, ist die Kostenrechnung in erster Linie eine Stückrechnung. Die Erfolgsrechnung stellt Aufwand und Ertrag einander gegenüber, die Kostenrechnung dagegen Kosten und Leistungen. Aufwand und Kosten sind zu unterscheiden. So wird der Aufwand in der Regel zu den Anschaffungspreisen bewertet, die Kosten zu Wiederbeschaffungspreisen (ebenso Gottschalk S. 63)

⁵ kritisch Pütz S. 29 ff; Mutze NB 1959, 5 (8)

⁶ BStBl 1958 III, 335

durch die Aufwendungen ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut geschaffen wird. Die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens hängt nach Meinung des Senats allein von der richtigen periodenmäßigen Aufwandsverteilung ab. Der I. Senat des BFH verlangte demgegenüber im Urteil vom 13.5.1958¹ für den Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens das Vorliegen eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsguts. Ein solches werde aber durch die auf Anzahlungen geleistete Umsatzsteuer geschaffen.²

Für eine Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen wurde auch die Parallele zu den Anzahlungen selbst gezogen. Der vorläufige, vorschauartige Charakter der Anzahlung haftet auch der auf ihr beruhenden Umsatzsteuer an. Im Fall der Nichtdurchführung des Geschäfts hätte der Unternehmer einen Anspruch auf Rückerstattung der gezahlten Umsatzsteuer. Es wäre deshalb nicht folgerichtig, das Geschäft hinsichtlich der Anzahlung erfolgsneutral zu behandeln, jedoch die Umsatzsteuer davon auszunehmen und in ihrer Höhe eine bereits eingetretene Vermögensminderung anzunehmen.³

Nur bei aktiver Abgrenzung findet eine gleichmäßige Behandlung der Unternehmer, die nach vereinbarten und nach vereinnahmten Entgelten versteuern, statt. Der nach vereinbarten Entgelten versteuernde Unternehmer darf im Jahr des Eingangs der Anzahlung keine Umsatzsteuerschuld ausweisen. Der Umstand allein, daß bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten die Umsatzsteuerschuld bereits entstanden ist, kann wegen des nur vorläufigen Charakters der Umsatzsteuer zu keiner anderen Behandlung führen, als sie bei den Unternehmern, die nach vereinbarten Entgelten versteuern, zu erfolgen hat.⁴

(3) Im Urteil vom 24.3.1976 hat der BFH⁵ seine frühere Rechtsprechung wieder aufgegeben. Bei Versteuerung nach vereinnahmten Ent-

¹ BStBl 1958 III, 333; ebenso BFH vom 15.4.1958 BStBl 1958 III, 260; BFH vom 4.3.1958 DStR 1958, 398; BFH vom 13.8.1957 BStBl 1957 III, 350; FG Nürnberg vom 24.3.1961 EFG 1961, 535 (536); Hoffmann NB 1958, 147 (148) und NB 1958, 106

² ebenso Flume DB 1961, 211; Hoffmann aaO; Willenbrink StuW 1969, 161; FG Nürnberg vom 24.3.1961 aaO; FG München vom 14.7.1965 EFG 1966, 64 (65); a. A. Waldner BB 1958, 1051 (1052) und NB 1959, 50; Pütz S. 28 f; Friedrich BB 1958, 921 (923); Everding StuW 1969, 169 (176/177)

³ Flume DB 1961, 211; Willenbrink StuW 1969, 161 (168/169)

⁴ so Weingart FR 1956, 492

⁵ BFH BStBl 1976 II, 450; ebenso BFH vom 26.6.1979 BB 1979, 1329

gelten sei für die Zeit vor dem Inkrafttreten des AktG 1965 die auf Anzahlungen entrichtete Umsatzsteuer nicht als Abgrenzungsposten zu aktivieren. Zur Begründung wird darauf hingewiesen, daß es keinen Grundsatz gebe, der es geböte oder zuließe, ganz allgemein Ausgaben durch eine aktive Rechnungsabgrenzung in das Jahr zu verlagern, in dem die Einnahmen zufließen, aus denen die Ausgaben gedeckt werden sollen. Die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens zu diesem Zweck sei daher nicht zulässig.¹ Es handelt sich somit um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

bb) nach Inkrafttreten des AktG 1965

Nach Inkrafttreten des AktG 1965 kommt eine Aktivierung der auf Kundenanzahlung entrichteten Umsatzsteuer als Rechnungsabgrenzungsposten nicht mehr in Betracht.² Nach § 152 IX AktG und § 5 III Nr. 1 EStG dürfen als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite nur noch solche Ausgaben vor dem Abschlußstichtag ausgewiesen werden, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tage darstellen. Die Bezahlung der Umsatzsteuerschuld stellt wohl eine Ausgabe vor dem Abschlußstichtag dar. Der hierdurch entstehende Aufwand betrifft aber keine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag, da der Zeitpunkt der Erfüllung des schwebenden Geschäfts in der Regel nicht feststeht. Im übrigen ist die Zahlung der Umsatzsteuer nicht auf eine bestimmte Zeit, sondern auf ein bestimmtes Geschäft bezogen.³ Der durch die Bezahlung der Umsatzsteuer entstehende Aufwand ist auch deshalb nicht als transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, weil es sich bei der Umsatzsteuerschuld um eine öffentlich-rechtliche Schuld gegenüber einem Dritten, dem Finanzamt, und nicht um eine auf einem gegenseitigen Vertragsverhältnis beruhenden Verpflichtung handelt.⁴

c) Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen als sonstiges Wirtschaftsgut?

Der BFH hatte im Urteil vom 22.05.1958⁵ die Aktivierung der Umsatz-

¹BFH v. 24.03.1976 aaO; BFH v. 23.09.1969 BStBl 1970 II, 104; BFH v. 29.10.1969 BStBl 1970 II, 178

²BFH v. 26.06.1979 BStBl 1979 II, 625; BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774; FG München v. 22.09.1969 EFG 1969, 586; FG Baden-Württemberg v. 21.07.1969 EFG 1969, 443; Hess FG v. 27.02.1969 EFG 1969, 299; Birkholz FR 1973, 629; Siegel BB 1980, 589/590

³FG München v. 22.09.1969 aaO; Hess FG v. 27.02.1969 aaO

⁴Hess FG v. 27.02.1969 aaO; BFH v. 26.06.1979 aaO: Rechnungsabgrenzungsposten sind auf Vorleistungen an den anderen Vertragsteil aus einem gegenseitigen Vertrag beschränkt (BFH v. 07.03.1973 BStBl 1973 II, 565)

⁵BFH v. 22.05.1958 BStBl 1958 III, 335

steuer auf Anzahlungen auch damit gerechtfertigt, daß durch die Umsatzsteuerzahlung ein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen werde. Ein solches könne angenommen werden, da die klare Abgrenzung der Aufwendungen gegeben sei und beim Erwerb des Unternehmens durch einen Dritten der Veräußerer den Ersatz der auf die erhaltenen Aufwendungen entfallenden Umsatzsteuer verlangen werde, wenn die angezahlten Beträge im Rahmen des Gesamterwerb auf den Erwerber mit übergingen. Für den Erwerber eines Betriebs ist es tatsächlich von maßgeblicher Bedeutung, ob er nach dessen Übernahme für ein laufendes Geschäft die Umsatzsteuer noch in vollem Umfang zu entrichten hat oder ob bereits ein Teil getilgt ist¹. Nach Flume² ist die Vorauszahlung auf die Umsatzsteuer, für welche der wirkliche Umsatzsteuertatbestand erst mit der Lieferung oder Leistung in späteren Jahren entsteht, mit Selbstverständlichkeit wie jede andere Vorauszahlung, etwa vorausgezahlten Mieten, ein Wirtschaftsgut³. Die Tatsache, daß die vorweg weggefertigte Schuld nicht noch einmal bezahlt werden muß, rechtfertigt nach Willenbrink⁴ eine Werterhöhung des Betriebsvermögens.

Vielfach ist dies jedoch auf Kritik gestoßen⁵. Der BFH⁶ hat seine Auffassung auch mittlerweile wieder zu Recht aufgegeben. Durch die Zahlung der Umsatzsteuer entsteht kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Es gibt kein Wirtschaftsgut, das Umsatzsteuer heißt⁷.

Zwar umfaßt der Begriff des Wirtschaftsguts nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Unternehmer sich etwas kosten läßt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Dabei muß es sich aber um einmalige,

¹FG Nürnberg vom 24.03.1961 EFG 1961, 536

²DB 1961, 211

³ebenso FG München vom 14.07.1965 EFG 1966, 64 (65)

⁴StuW 1969, 167

⁵Everding StuW 1969, 174 (175); Kühn BB 1958, 1016; Waldner BB 1958, 1052; Labus BB 1958, 799; FG München vom 16.10.1957 EFG 1958, 85

⁶BFH v. 26.06.1979 BB 1979, 1329; BFH v. 24.03.1976 BStBl 1976 II, 450 (451); BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774

⁷BFH v. 24.03.1976 aaO; BFH v. 26.06.1979 BStBl 1979 II, 625; Kühn aaO; Schneider BB 1980, 273 (275/276); Siegel BB 1980, 589(590)

eindeutig und klar abgrenzbare Aufwendungen handeln, die sich erkennbar aus den laufenden Aufwendungen hervorheben. Der auf Anzahlungen entrichteten Umsatzsteuer fehlt bereits das Merkmal der Einmaligkeit. Die Zahlungen der Umsatzsteuer stellen regelmäßig wiederkehrenden Aufwand dar, der sich von anderen laufenden Aufwendungen nicht deutlich abhebt¹.

Von der Umsatzsteuer auf Anzahlungen hat das Unternehmen auch keinen Vorteil für die Zukunft. Es entstehen keine Ansprüche oder andere Rechte, die sich auf die zukünftigen Erträge des Unternehmens günstig auswirken könnten². Der Zahlung der Umsatzsteuer durch den Unternehmer steht also keinerlei Nutzen gegenüber. Die Zahlung der Umsatzsteuer hat lediglich zur Folge, daß sie nicht noch einmal geleistet werden muß.³ Daß eine Schuld durch Zahlung erlischt, kann aber noch nicht zu einer Aktivierung führen, da dann nahezu jede Aufwendung aktiviert werden müßte. Denn jede Aufwendung hat, jedenfalls im Regelfall, zur Folge, daß sie nicht noch einmal geleistet zu werden braucht.

Selbst wenn man aber die Entstehung eines Wirtschaftsguts annehmen wollte, käme eine Aktivierung nach § 5 II EStG nicht in Betracht, da die Umsatzsteuer nicht als ein entgeltlich erworbenes Wirtschaftsgut verstanden werden kann.⁴

d) Die Umsatzsteuer auf Anzahlung als Teil der Anzahlung im Rahmen schwebender Geschäfte?

Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen ist auch nicht als eine Vorauszahlung, als "Anzahlung auf die Anzahlung" anzusehen und als solche zu aktivieren.⁵

Anzahlungen sind Vorleistungen auf noch ausstehende Lieferungen oder Leistungen, d.h. eine Vorleistung auf einen schwebenden Vertrag.

¹BFH v. 24.03.1976 aaO; FG München v. 16.10.1957 aaO

²Waldner BB 1958, 1052 (1053); Labus BB 1958, 799; Everding StuW, 1969, 174 f; FG München v. 16.10.1957 aaO

³Waldner aaO

⁴BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 744

⁵BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774; BFH v. 24.03.1976 BStBl 1976 II, 451; BFH v. 26.06.1979 BStBl 1979 II, 625

Nach dem erstinstanzlichen Gericht des vom BFH im Urteil vom 24.03.1976 entschiedenen Falles¹ enthielten die Umsatzsteuerzahlungen wesentliche Merkmale von Vorauszahlungen und seien ebenso wie diese zu aktivieren. Auch Flume² will die Umsatzsteuer auf Anzahlungen wie andere Vorauszahlungen aktivieren. Die Anzahlung als solche sei nicht der Umsatzsteuertatbestand. Die Zahlung nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten betreffe nur die Technik der Zahlung. Der wirkliche Umsatzsteuertatbestand sei immer die Lieferung oder Leistung. Die Entrichtung der Umsatzsteuer auf eine Anzahlung sei deshalb in Wirklichkeit eine Vorauszahlung wie die Anzahlung beim gegenseitigen Geschäft. Komme die Lieferung nicht zustande, bestehe ein Anspruch auf Rückzahlung der Umsatzsteuer.

Diese Auffassung übersieht, daß die Umsatzsteuerschuld keine Vorleistung auf eine von dem anderen Vertragsteil erwartete Leistung, also keine Vorleistung auf einen schwebenden Vertrag, darstellt. Die Umsatzsteuerschuld entsteht bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten kraft Gesetzes mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Anzahlungen vereinnahmt werden (vgl. § 13 I Nr. 1 b UStG). Das Gesetz behandelt somit die Umsatzsteuer auf Anzahlung nicht als Anzahlung. Diese ist nicht mit einer gesetzlich begründeten Verbindlichkeit vergleichbar³.

e) Aktivierung unter dem Gesichtspunkt der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte

Die Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen ergibt sich schließlich auch nicht aus einem Grundsatz der einheitlichen Behandlung des schwebenden Geschäfts⁴.

Würde man allerdings in der Bilanz den Anzahlungen einen gleich hohen Passivposten gegenüberstellen und darüber hinaus die Umsatzsteuer passivieren, so würde sich praktisch im Jahr der Anzahlung

¹BFH aaO

²Flume DB 1961, 211; ebenso Willenbrink StuW 1969, 168 f; FG München v. 14.07.1965 EFG 1966, 64; Forster AG 1980, 19 (20); JdW Stellungnahme HFA 1/1979 Wpg 1980, 80

³BFH v. 19.06.1973 aaO; BFH v. 24.03.1976 aaO

⁴BFH v. 24.03.1976 BStBl 1976 II, 451; BFH v. 19.06.1973 BStBl 1973 II, 774

in Höhe der Umsatzsteuer ein Verlust aus dem schwebenden Vertrag ergeben. Dies entspricht allerdings nicht der Wirklichkeit, da bei der endgültigen Geschäftsabwicklung, jedenfalls in der Regel, ein Gewinn erzielt wird¹. Daraus wurde geschlossen, daß der Unternehmer nicht berechtigt sei, bei Teilen der Geschäftsvorfälle des schwebenden Vertrags Verluste auszuweisen, wenn der gesamte Vertrag kein Verlustgeschäft sei. Die Umsatzsteuer dürfe aus dem Gesamtproblem der Bilanzierung des schwebenden Vertrags nicht herausgenommen werden. Sie sei ein Aufwand unter anderen Ausgaben zur Erfüllung oder besser gesagt in Verbindung mit der Erfüllung des schwebenden Vertrags².

Da die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung bei einem schwebenden Geschäft eine erfolgsneutrale Behandlung erforderten, hatte die Rechtsprechung die Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen unter Berufung auf einen Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte gefordert³. Das schwebende Geschäft könne nur in seiner Gesamtheit gesehen werden. Es sei nicht zugänglich, einen einzelnen Aufwandsposten, hier die Umsatzsteuer, von dieser Behandlung auszunehmen. Bei schwebenden Geschäften, bei denen kein Verlust drohe, dürfe ein solcher auch nicht ausgewiesen werden. Schon aus diesem Grund müsse daher die Umsatzsteuerzahlung erfolgsneutral behandelt werden. Der erfolgsneutrale Ausweis geschieht in der Weise, daß die Anzahlung um die Umsatzsteuer gekürzt unter den Passiven oder die Umsatzsteuer aktiviert unter den Aktiven ausgewiesen wird.

Der BFH⁴ hat aber mittlerweile den Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte wieder aufgegeben. Es gebe weder einen handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung noch einen steuerrechtlichen Grundsatz, der es geböte oder zuließe, ganz allgemein Aufwendungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts

¹BFH v. 13.05.1958 BStBl 1958 III, 331; BFH v. 22.05.1958 BStBl 1958 III, 333 (334); BdF Schreiben v. 03.12.1979 DB 1980, 186; Hoffmann NB 1958, 147 (148); Mittmann StBp 1980, 109; Merkert DB 1980, 24; Bordewin BB 1980, 1033 (1034) und BB 1980, 503; Söffing DStZ 1980, 123 f

²Hoffmann aaO; Mittmann aaO; Merkert aaO

³BFH v. 22.05.1958 aaO; wohl auch Forster AG 1980, 19 (20)

⁴BFH v. 19.06.1973 aaO; BFH v. 24.03.1976 aaO; BFH v. 23.09.1969 BStBl 1970 II, 104; BFH v. 29.10.1969 BStBl 1970 II, 178

in das Jahr zu verlagern, in dem die Erträge fließen, aus denen die Ausgaben gedeckt werden sollen.

Gleichgültig, ob es diesen Grundsatz je gegeben hat oder nicht, ein solcher wird jedenfalls angesichts der Vorschriften des § 152 IX AktG und § 5 III EStG nicht mehr aufrechterhalten bleiben können¹. Nur Leistung und Gegenleistung aus dem gegenseitigen Vertrag selbst könnten eine Rechnungsabgrenzung rechtfertigen, nicht aber alle im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags anfallenden Aufwendungen.²

Daß dann ein schwebendes Geschäft wegen der Nichtaktivierung dieser Aufwendungen während des Erfüllungsstadiums mit Verlust ausgewiesen wird, obwohl in der Regel ein Gewinn zu erwarten ist, muß hingenommen werden. Der schwebende Vertrag wird während seiner Durchführung notwendig immer mit Verlust ausgewiesen, weil niemals der gesamte Aufwand aktiviert werden kann.³ Die halbfertigen Arbeiten dürfen nämlich nur mit den Herstellungskosten bewertet werden. Die darüber hinaus gehenden Aufwendungen belasten das Ergebnis des Jahres, in dem die Aufwendungen anfallen. Dies könnte nur durch Aktivierung mit den Selbstkosten verhindert werden, was aber den steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften widerspricht.

f) Die Frage der Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen war nach dem UStG 1967 nur für den relativ seltenen Fall der Ist-Besteuerung nach § 20 UStG 1967 von Bedeutung. Das UStG 1980 ist demgegenüber für alle Anzahlungen ab 10 000,-- zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten übergegangen (§ 13 I Nr. 1 a UStG 1980). Damit wurde, insbesondere bei langfristiger Fertigung wegen der dort erfolgenden höheren Teilzahlungen, die Ist-Besteuerung fast die Regel. Aus diesem Grund erlangte das Urteil des BFH v. 26.06.1979 (BStBl 1979 II, 625), das zum UStG 1967 ergangen war, zunehmende Bedeutung, wenn auch teilweise davon ausgegangen wurde, daß die Entscheidung nicht ohne weiteres auf das UStG 1980 übertragen werden konnte.⁴ Da durch die Nichtaktivierung der Umsatzsteuer auf Anzah-

¹Birkholz FR 1973, 529

²Hess FG v. 27.02.1969 EFG 1969, 299; FG Baden-Württemberg v. 21.07.1969 EFG 1969, 443; Döllerer BB 1965, 1405 (1409)

³Waldner NB 1959, 50

⁴Döllerer BB 1980, 1333 (1334) und DStZ 1980, 99; demgegenüber gehen Bordewin BB 1980, 503 und Breitenbach FR 1980, 16 von einer Übertragbarkeit des Urteils aus.

lungen die Bilanzen der Unternehmen eine Ertragslage ausweisen müßten, die den weiteren Gegebenheiten nicht immer Rechnung trägt, hat der Gesetzgeber im Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 20.08.1980¹ vorgeschrieben, daß die als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlußtag auszuweisende Anzahlungen auf der Aktivseite unter die Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen ist (§ 5 III S. 2 EStG n.F.). Damit ist in Zukunft die auf die Anzahlung entfallende Umsatzsteuer vom Unternehmer erfolgsneutral zu bilanzieren.

III. Aufwendungen im Rahmen von Miet- und Pachtverträgen

1. Instandhaltungsaufwendungen beim Vermieter/Verpächter

Führt der Vermieter oder Verpächter Instandhaltungsarbeiten durch, zu denen er nach § 536 BGB verpflichtet ist, so handelt es sich im Regelfall um Erhaltungsaufwand, der sofort als Betriebsausgabe zu buchen ist. Liegt dagegen ein Herstellungsaufwand vor, sind die Kosten als nachträgliche Herstellungskosten des Miet- oder Pachtobjekts zu aktivieren und auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

2. Instandhaltungsaufwendungen beim Mieter/Pächter

Bei Instandhaltungsaufwendungen des Mieters oder Pächters, im Rahmen des Miet- oder Pachtvertrags, ging der BFH im Urteil vom 04.09.1962² davon aus, daß die Frage, ob die Aufwendungen sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist, die für die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand des Eigentümers gelten.

Im Urteil vom 25.09.1962³ ist der BFH hiervon wieder abgewichen. Beim Mieter oder Pächter handele es sich um Leistungen aus einem schwebenden Geschäft, beim Eigentümer um Aufwand auf sein Eigentum. Es dürfe nicht der Unterschied unberücksichtigt bleiben, der sich daraus ergeben, daß Vermieter/Verpächter und Mieter/Pächter in einem Vertrags-

¹BGBI I 1980, 1545

²BStBl 1963 III, 6

³BStBl 1963 III, 85

verhältnis stünden, aus dem sich Rechte und Pflichten ergäben. Bei der bilanzmäßigen Behandlung der Leistung auf Grund dieser vertragsmäßigen Rechte und Pflichten, die sich auf den Erfolg einer längeren Zeit auswirkten, müßten die Grundsätze beachtet werden, die die Rechtsprechung für Aufwendungen im Rahmen schwebender Geschäfte entwickelt habe. Es könnten sich hierdurch Unterschiede gegenüber dem Eigentümer ergeben, soweit es sich um Aufwendungen des Eigentümers handele, die als Erhaltungsaufwand anzusehen seien. Die Aktivierungspflicht beim Mieter/Pächter richte sich hier also nicht nach den für den Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand geltenden Grundsätzen, sondern nach den allgemeinen Grundsätzen über die Behandlung schwebender Geschäfte. Es müsse insbesondere geprüft werden, ob die Aufwendungen des Mieters/Pächters wirtschaftlich den Charakter von Mietvorauszahlungen hätten¹. Diese Entscheidung kann nach der Einschränkung der Zulässigkeit der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten nicht mehr gefolgt werden. Die Instandhaltungskosten sind keine zeitraumbezogenen Aufwendungen.

Nach Auffassung des BFH im Urteil vom 04.07.1968² hängt die Aktivierungspflicht auch nicht mehr davon ab, ob es sich um Miet- oder Pachtvorauszahlungen handelt. Der BFH hielt aber gleichwohl an der unterschiedlichen Behandlung der Aufwendungen beim Eigentümer und beim Mieter/Pächter fest. Beim Mieter/Pächter könne die Pflicht zur Aktivierung von Aufwendungen auf ein fremdes Gebäude, sofern es sich nicht um Mietvorauszahlungen handele, nicht nach den Grundsätzen über die Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, sondern allein danach beurteilt werden, ob die Aufwendungen für den Betrieb des Mieters/Pächters einen erkennbaren und über das Miet- oder Pachtverhältnis hinausgehenden, länger andauernden Nutzen hätten. Das müsse bei größeren, ins Gewicht fallenden, einmaligen Aufwendungen, die der Herrichtung des gemieteten oder gepachteten Gebäudes dienten, bejaht werden. Der Mieter/Pächter sei zur Aktivierung dieser Aufwendungen verpflichtet. Er könne diese allerdings entsprechend der Nutzungsdauer abschreiben, sofern er gegen den Vermieter keinen Ersatzanspruch habe.

Auch dem wird man heute nicht mehr zustimmen können. Eine Aktivierung als immaterielles Wirtschaftsgut, das sich aus der Verbesserung

¹vgl. dazu auch Hoffmann StUW 1969 Sp 268 (269/270); FR 1963, 588 und StUW 1963, 273 ff; Grieger BB 1962, 1365 und BB 1963, 339; Knoppe StRK-Anm. § 5 EStG R 337

²BStBl 1968 II, 681 (682)

der aus dem Miet- oder Pachtvertrag resultierenden Nutzungsmöglichkeiten ergeben könnte, verstößt gegen § 153 III AktG, § 5 II EStG. Denn dieses Wirtschaftsgut wäre nicht entgeltlich erworben worden. Für die Entgeltlichkeit genügt noch nicht, daß abgrenzbare Aufwendungen angefallen sind. Es fehlt an einem abgeleiteten Erwerb. Eine Aktivierung der Instandhaltungsaufwendungen kommt daher nur dann in Betracht, wenn diese zu Scheinbestandteilen, Betriebsvorrichtungen oder Gebäudebestandteilen mit einem besonderen, von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang geführt haben¹. Das kommt regelmäßig bei Instandhaltungsaufwendungen nicht in Betracht. Diese sind daher im Zeitpunkt ihres Anfalls als Betriebsausgaben zu bilanzieren.

IV. Aufwendungen im Rahmen von Dienstverträgen

Durch Dienstleistungen wird kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut geschaffen. Fallen im Zusammenhang mit der Erbringung der Dienstleistung irgendwelche Aufwendungen an, so fragt es sich, ob allgemein Aufwendungen vor Erfüllung oder Teilerfüllung als "unfertige Leistungen", ähnlich den "unfertigen Erzeugnissen", aktiviert werden müssen. Das aktienrechtliche Schrifttum bejaht dies. Die überwiegende Meinung will auf der Aktivseite III "Vorräte" einen besonderen Posten "In Arbeit befindliche Aufträge" bilden.² Dem kann nicht gefolgt werden. Durch die Aufwendungen entstehen für den Dienstverpflichteten weder materielle noch immaterielle Wirtschaftsgüter. Eine Aktivierung führt im Grunde nur dazu, daß in Höhe der Aufwendungen der Vergütungsanspruch des Unternehmers teilweise ausgewiesen werden würde. Eine Aktivierung der Lohnforderung vor Ausführung oder teilweiser Erfüllung des Vertrags widerspricht

¹BFH v. 21.02.1978 BStBl 1978 II, 345 (346); BFH v. 26.02.1975 BStBl 1975 II, 443 (445)

²Kropff § 151 Anm. 44; Adler/Düring/Schmaltz § 151 Anm. 122; Großkommentar zum Aktiengesetz § 151 Anm. 45

aber den Grundsätzen über die Bilanzierung des schwebenden Geschäfts^{1 2}.

V. Aufwendungen im Rahmen von Kaufverträgen

1. Beim Verkäufer

Hat der Verkäufer die verkaufte Sache bereits ganz oder teilweise angeschafft oder hergestellt, so hat er diese unter "Fertige Erzeugnisse" oder "Unfertige Erzeugnisse" zu aktivieren und mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten³. Die Aktivierung von Aufwendungen setzt allerdings voraus, daß bereits ein Wirtschaftsgut vorliegt. Es genügt nicht, daß bereits Kosten angefallen sind, die ihrer Art nach zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören⁴.

¹Döllerer BB 1974, 1541 (1545/1546)

²Nach einem Urteil des BFH v. 25.08.1955 BStBl 1955 III, 307 führen Aufwendungen, die der Handelsvertreter zur Erlangung der Provisionsforderung machte, zur Entstehung eines Wirtschaftsguts, nämlich der bedingten Provisionsforderung oder wenigstens einer wirtschaftlichen Anwartschaft auf die Provisionsforderung. Diesen Aufwand hielt der BFH, sofern er unmittelbar mit einzelnen bestimmten Geschäften zusammenhing, im Interesse einer periodengerechten Gewinnermittlung für aktivierungspflichtig. Würde man diesen Aufwand zu Lasten des Jahres verbuchen, in dem die Provisionsforderung in der Bilanz noch nicht ausgewiesen wird, so würde für dieses Jahr ein Ergebnis errechnet, das den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Das Schrifttum lehnte diese Rechtsprechung überwiegend ab. (Engel BB 1954, 460; Theis DB 1956, 830 (831/832); Heuer FR 1956, 484; Gottschalk S. 44; Mutze S. 181; Holling DB 1954, 521 (522); Littmann BB 1964, 651 (655); FG Kassel v. 25.02.1953 EFG 1953, 27 (29)). Bei dem Aktivposten handelt es sich in Wirklichkeit um einen Rechnungsabgrenzungsposten. Eine Aktivierung unter diesem Gesichtspunkt ist heute nicht mehr zulässig, da es sich nicht um Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag handelt (Schmidt RWP-BI S. 15 (21); Döllerer BB 1969, 501 (506); van der Velde FR 1969, 441 (449); a.A. offenbar Albach StbJb 1967/68, 305 (315)). Eine Aktivierung der Aufwendungen kommt auch nicht auf Grund eines Grundsatzes der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte in Betracht. Einen solchen Grundsatz gibt es nicht. Aufwendungen sind nicht deshalb zu aktivieren, weil die Erträge, aus denen die Aufwendungen gedeckt werden, erst in einer späteren Rechnungsperiode realisiert werden. Irgendein sonstiges Wirtschaftsgut, das mit den Aufwendungen erlangt wurde, ist nicht ersichtlich. Soweit allerdings der Handelsvertreter einen Anspruch gegen den Unternehmer auf Ersatz seiner Aufwendungen hat, ist dieser zu aktivieren (Heuer FR 1956, 484)

³Döllerer BB 1974, 1541 (1544)

⁴Döllerer aaO

2. Beim Käufer

Aufwendungen des Erwerbers der Sache sind als Anschaffungskosten zu aktivieren, sobald die Sache in das Betriebsvermögen des Käufers gelangt ist. Zu den Anschaffungskosten rechnen außer dem Kaufpreis auch die Nebenkosten, die gerade durch das Anschaffungsgeschäft für das zu bewertende Wirtschaftsgut angefallen sind. Allgemeine Betriebskosten dürfen allerdings nicht in die Anschaffungskosten eingehen. Werden Aufwendungen vor dem Erwerb der Sache getätigt, kommt eine Aktivierung dieser Aufwendungen noch nicht in Betracht, da noch kein Wirtschaftsgut vorhanden ist. Der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens scheitert daran, daß es sich nicht um Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag handelt.

VI. Aufwendungen im Rahmen von Werkverträgen

Ist der Werkvertrag auf die Herstellung einer beweglichen Sache gerichtet, ist diese als unfertiges oder fertiges Erzeugnis mit den Herstellungskosten zu aktivieren.¹ Alle anderen Kosten sind als Betriebsausgaben sofort abzugsfähig. Ist der Werkvertrag nicht auf die Herstellung eines aktivierungsfähigen Wirtschaftsguts sondern auf einen sonstigen Leistungserfolg gerichtet, liegt z. B. ein Reparaturauftrag vor, ist für die Aktivierung fertiger oder unfertiger Erzeugnisse kein Raum. Ein besonderer Posten "In Arbeit befindliche Aufträge" kann nicht gebildet werden.² Hierzu gelten die Ausführungen beim Dienstvertrag entsprechend.

¹Besonderheiten bestehen bei Errichtung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, vgl. hierzu Seite 189 ff

²Döllner BB 1974, 1541 (1545)

5. Kapitel Die Gewinnverwirklichung aus schwebenden Geschäften

Auf Grund des Realisationsprinzips dürfen Gewinne erst dann bilanziert werden, wenn sie verwirklicht sind. Mit dem Ansatz des Anspruchs auf die Gegenleistung bzw. der Gegenleistung selbst wird, sofern diese einen höheren Wert als die eigene vertragsmäßig geschuldete Leistung besitzt, der Gewinn aus dem Geschäft ausgewiesen. Der Unternehmer hat also den mit dem Abschluß des Geschäfts verfolgten Zweck, einen Gewinn daraus zu erzielen, erreicht. Der Schwebezustand des Geschäfts ist damit beendet.

Die Beendigung des Schwebezustands des Geschäfts führt jedoch nur beim Liefernden bzw. Leistenden, also nur bei Veräußerungsgeschäften zu einer Gewinnverwirklichung¹. Sie kommt nicht bei Anschaffungsgeschäften in Betracht. Empfängt der Unternehmer nämlich Lieferungen oder Leistungen so sind diese, sofern sie überhaupt aktivierungspflichtig sind, nur mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Insoweit wird also, gleichgültig wie günstig der Unternehmer auch das Wirtschaftsgut angeschafft hat, immer nur eine gewinneutrale Verbuchung des Anschaffungsvorgangs vorgenommen.² Dem angeschafften Wirtschaftsgut auf der Aktivseite der Bilanz steht in gleicher Höhe auf der Passivseite die Ausgabe des Unternehmers gegenüber. Der Schwebezustand bei Anschaffungsgeschäften ist, ähnlich wie bei Veräußerungsgeschäften, beendet, sobald der Unternehmer seine volle Verbindlichkeit aus dem Geschäft auszuweisen hat. Dieser Zeitpunkt entspricht aber in der Regel auch dem Zeitpunkt, in dem der andere Vertragspartner, also der liefernde bzw. leistende Unternehmer, seine Forderung aktivieren muß. Das ist der Fall, wenn der Gewinn aus dem Geschäft verwirklicht ist. Insofern kann sich die folgende Darstellung hinsichtlich der Beendigung des Schwebezustands von Geschäften auf die Gewinnverwirklichung bei Veräußerungsgeschäften beschränken.

¹Groener S. 84

²vgl. auch 2. Teil 2. Kapitel 1. Abschnitt 1 S. 43 f

1. Abschnitt Allgemeine Grundsätze der Gewinnverwirklichung

I. Die Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

Eine gesetzliche Regelung für die Gewinnverwirklichung aus schwebenden Geschäften gibt es weder im Handels- noch im Steuerrecht¹. Wann aus einem schwebenden Geschäft der Gewinn realisiert ist, richtet sich daher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, wie sie sich im kaufmännischen Geschäftsverkehr entwickelt haben². Besondere Bedeutung für die Annahme der Gewinnverwirklichung kommt dabei dem Grundsatz der Vorsicht zu. Eine Gewinnrealisierung kann dann noch nicht angenommen werden, wenn das Geschäft und seine Durchführung noch mit nicht unerheblichen Risiken belastet sind. Dem Zeitpunkt des Risikoübergangs auf den anderen Vertragspartner ist daher die entscheidende Bedeutung für die Gewinnverwirklichung beizumessen³.

II. Die Maßgeblichkeit der Umstände des Einzelfalls

Der Zeitpunkt des Risikoübergangs richtet sich in erheblichem Umfang nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls. Angesichts der Artenvielfalt von schwebenden Geschäften läßt sich ein allgemeiner für alle schwebender Geschäften maßgebender Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung nur schwer finden⁴. Es kommt noch hinzu, daß die für die einzelnen Vertragstypen maßgebenden gesetzlichen Vorschriften in aller Regel dispositiv sind, also durch Vereinbarung seitens der Vertragspartner abbedungen und durch besondere vertragliche Vereinbarungen ersetzt werden können. Dies ist im Geschäftsverkehr sogar die Regel. Bei Massengeschäften werden ins-

¹Wirke DB 1973, 1572; Steuck DStR 1964, 101

²BFH v. 15.01.1963 BStBl 1963 III, 256; BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; RFH v. 22.10.1931 RFHE 29, 276 (279); Hermann-Heuer § 5 Anm. 49 t (1); Steuck DStR 1964, 101; van der Velde Wpg 1950, 488

³BFH v. 12.03.1954 BStBl 1954 III, 149 (150); FG Kassel v. 25.02.1953 EFG 1953, 27 (28); Kaatz FR 1957, 479; Heuer FR 1956, 483; Hoffmann FR 1954, 371; Aufermann ZfB 1951, 235 (237); Neumann S. 106 ff

⁴Vellguth S. 41

besondere durch Allgemeine Geschäftsbedingungen in erheblichem Umfang die gesetzlichen Regelungen abbedungen und Risiken dem anderen Vertragspartner überbürdet. Aber auch im übrigen werden häufig Regelungen, die dem konkreten Geschäft angepaßt sind, ausgehandelt, weil die Vertragsparteien die abstrakten Regelungen des jeweiligen Vertragstyps für das konkrete Geschäft als unangemessen erachten. An diesen Vereinbarungen kann hinsichtlich der Realisierung des Gewinns nicht vorbeigegangen werden. Maßgebend für den Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung sind daher die Verhältnisse des Einzelfalls¹.

III. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise

1. Allgemeines

Die Besteuerung knüpft an wirtschaftliche Vorgänge an. Hieraus ergibt sich, daß der Sachverhalt steuerlich daraufhin zu prüfen ist, wie er sich wirtschaftlich darstellt. Dies gilt sowohl für die Frage, ob überhaupt aus einem Geschäft ein Gewinn verwirklicht wird, als auch für die Frage, wann dieser realisiert wird². Die wirtschaftliche Betrachtungsweise darf allerdings nicht zu einer völligen Loslösung vom bürgerlichen Recht führen, was zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit führen würde³.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Gewinnrealisierung tritt, soweit sie im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften steht, insbesondere bei folgenden in der Rechtsprechung behandelten Problemen zu tage:

¹BFH v. 05.06.1956 StRK EStG § 5 R 93; BFH v. 12.03.1954 BStBl 1954 III, 149 (150); BFH v. 18.03.1954 BStBl 1954 III, 157 (158); FG Bremen v. 28.02.1964 EFG 1964, 479; FG Düsseldorf v. 12.08.1959 EFG 1960, 214; Gerlt S. 103; Vellguth S. 41; Lenz StWa 1959, 224; Theis DB 1956, 831; Holling DB 1954, 521

²BFH v. 17.05.1952 BStBl 1952 III, 208 (212); BFH v. 12.03.1954 BStBl 1954 III, 149; BFH v. 18.03.1954 BStBl 1954 III, 157; BFH v. 29.11.56 BStBl 1957 III, 234; FG Bremen v. 28.02.1964 EFG 1964, 479; Bp-Kartei S. 9; Lenz StWa 1959, 224; Kaatz FR 1957, 479; Heuer FR 1956, 483; Holling DB 1954, 521

³BFH v. 17.05.1952 aaO

a) Bei der wirtschaftlichen Nämlichkeit von Wertpapieren

Nach der Rechtsprechung des RFH gelten bei einzelnen Spekulationsgeschäften die zuletzt gekauften Wertpapiere auch dann als verkauft, wenn tatsächlich andere Stücke geliefert werden.¹ Die Weitergeltung dieser Auffassung ist umstritten.²

b) Beim Kostgeschäft (Pensionsgeschäft)

Bei einem Kostgeschäft verkauft der sog. Hereingeber Effekten oder andere Gegenstände zur sofortigen Lieferung an den sog. Hereinnehmer und kauft dieselbe Art und Menge gleichzeitig zu einem bestimmten Preis und zu einem späteren Termin zurück.³ Das einheitliche Kostgeschäft darf nicht in Ver- und Ankauf zerrissen werden. Das Hereingeben der Gegenstände bedeutet für den Hereingeber wirtschaftlich eine Darlehensaufnahme unter Verpfändung der Gegenstände.⁴ Nach Zurückerwerb der Gegenstände ist der Hereingeber in derselben Lage wie vor Abschluß des Kostgeschäfts. Er ist deshalb berechtigt, die zurückerhaltenen Gegenstände mit dem Buchwert der hingegebenen in der Bilanz einzusetzen. Ist das Kostgeschäft am Bilanzstichtag noch in der Schwebe, so hat der Hereingeber einen Anspruch auf die Gegenstände und ist verpflichtet, den Rückkaufpreis zu zahlen. Der Herausgabeanspruch kann nicht höher bewertet werden als das Eigentum an den Gegenständen. Da zudem wirtschaftlich nur eine Verpfändung von Gegenständen vorliegt, ist der Hereingeber aber auch berechtigt, die Gegenstände wie vorhanden mit dem für sie geltenden Anschaffungspreis in die Bilanz einzusetzen und die Verpflichtung zur Zahlung des Rückkaufpreises wie eine Darlehensschuld zu behandeln.⁵

c) Bei der Frage, ob eine Gewinnrealisierung eintritt, wenn das Wirtschaftsgut auf Grund höherer Gewalt oder drohender behördlicher

¹ RFH vom 13.6.1928 RStBl 1928, 328; RFH vom 13.12.1928 RStBl 1929, 136; Last in - first out Verfahren (Lifo-Verfahren)

² vgl. Littmann §§ 4, 5 Anm. 280 ff mwN

³ RFH vom 27.10.1928 RStBl 1929, 35; RFH vom 3.10.1928 StuW 1928 Nr. 812; RFH vom 18.11.1925 RStBl 1926, 220; Klauss Die Bankinformation 1979 Nr. 6 Seite 25; Sauer Wpg 1979, 249

⁴ RFH vom 3.10.1928 aaO; RFH vom 27.10.1928 aaO; RFH vom 18.11.1925 aaO

⁵ so RFH vom 27.10.1928 RStBl 1929, 35 (36)

Eingriffe aus dem Betriebsvermögen ausgeschlossen ist.

Eine Gewinnrealisierung wird in diesen Fällen abgelehnt, weil das Wirtschaftsgut gegen den Willen des Kaufmanns aus dem Betrieb ausscheidet und er deshalb auch nicht den Willen zur Gewinnrealisierung haben konnte.¹

d) Bei der Realisierung der stillen Reserven (und damit Gewinnverwirklichung) bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, insbesondere von Produktionsmittel oder Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzgut.

e) Bei der Ermittlung des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung. Der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung hängt vom Ausmaß des Risikos ab, das für den Unternehmer noch besteht. Dies ist aber nach wirtschaftlichen Erwägungen zu entscheiden.

2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise am Beispiel

a) des Eigentumsvorbehaltsverkaufs

Der Kaufvertrag über eine Ware findet seitens des Verkäufers bürgerlich-rechtlich seine Erfüllung durch die Übergabe der Ware und die Verschaffung des Eigentums. Wird der Kaufpreis nicht sofort bei Übergabe der Ware bezahlt, behält sich der Verkäufer oft zum Zwecke der eigenen Sicherung das Eigentum an der gelieferten Ware vor. Bürgerlich-rechtlich ist damit das Geschäft mit der Übergabe noch nicht erfüllt.

Da die Frage der Gewinnverwirklichung aber in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist, ist auch das Ausscheiden von Gegenständen aus dem Vermögen des Kaufmanns sowie der Zugang von Gegenständen in das Vermögen des Kaufmanns nach wirtschaftlichen Überlegungen zu beurteilen.² Es kann daher bei

¹BFH vom 17.5.1952 BStBl 1952 III, 211; BFH vom 29.3.1979 DB 1979, 1393; BFH vom 21.2.1978 BStBl 1978 II, 428; BFH vom 8.10.1975 BStBl 1976 II, 186; BFH vom 15.5.1975 BStBl 1975 II, 692; BFH vom 24.5.1973 BStBl 1973 II, 582; BFH vom 9.5.1957 BStBl 1957 III, 261; BFH vom 3.9.1957 BStBl 1957 III, 386 (387); RFH vom 3.5.1944 RStBl 1944, 619; Mutze S. 175

²BFH vom 13.10.1972 BFHE 107, 418 (420)

der Gewinnverwirklichung nicht entscheidend auf den rechtlichen Eigentumsübergang ankommen. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bewirkt damit bereits die Gewinnverwirklichung. Das wirtschaftliche Eigentum geht in der Regel über, sobald Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Käufer übergegangen sind und der Erwerber damit eine eigentumsähnliche Sachherrschaft über die Ware erlangt hat. In diesem Moment ist der Ab- bzw. Zugang der Ware in der Bilanz auszuweisen und eine Gewinnverwirklichung anzunehmen. Beim Eigentumsvorbehaltsverkauf ist dies bereits mit der Übergabe der Ware durch den Eigentumsvorbehaltsverkäufer der Fall.

b) des Grundstückskaufvertrags

Der Kaufvertrag über ein Grundstück wird bürgerlich-rechtlich seitens des Verkäufers durch die Übergabe des Grundstücks und die Verschaffung des Eigentums erfüllt. Zur Übertragung des Eigentums bedarf es der Auflassung und der Eintragung im Grundbuch. Der für die Gewinnrealisierung maßgebende Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums liegt vor, sobald die Auflassung erklärt, Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Käufer übergegangen sind und der Erwerber damit eine eigentumsähnliche Sachherrschaft über das Grundstück erlangt hat.¹ In diesem Moment ist der Ab- bzw. Zugang des Grundstücks in der Bilanz auszuweisen.²

¹ BFH vom 13.10.1972 BFHE 107, 418 (421); BFH vom 14.2.1962 BStBl 1962 III, 205; FG Karlsruhe vom 9.10.1957 EFG 1958, 86; Döllerer BB 1971, 535; Bp-Kartei S. 10; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1269)

² es kommt also nicht darauf an, wann der Antrag auf Umschreibung des Grundbuchs beim Grundbuchamt gestellt und wann er durch das Grundbuchamt ausgeführt wurde.

2. Abschnitt Der Eintritt der Gewinnrealisation

Aus einem Geschäft ist ein Gewinn erwachsen, wenn der Ertrag größer ist als der hierfür getätigte Aufwand.¹ Der Gewinn stellt also den Saldo zwischen Aufwand und Ertrag dar. Er wird als solcher nicht in der Bilanz ausgewiesen. In die kaufmännische Buchführung gehen vielmehr nur der Ertrag sowie die einzelnen Aufwendungen ein. Mit dem Ansatz der Forderung aus einem schwebenden Geschäft oder dem Ausweis der Zahlung, ohne daß gleichzeitig ein gleichwertiger Gegenposten bilanziert wird, wird der Gewinn aus dem bis dahin schwebenden Geschäft ausgewiesen und damit der Schwebezustand des Geschäfts beendet.

I. Die Gewinnrealisation bei Liefergeschäften

Die Gewinnrealisierung tritt insbesondere bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern ein. Der ertrag-steuerlich relevante Gewinn, der durch die Veräußerung des Wirtschaftsguts entsteht, ist die Differenz zwischen dem realisierten Ertrag und den Aufwendungen für die Beschaffung dieses Wirtschaftsguts.² Die Aufwendungen für das Wirtschaftsgut sind seine Anschaffungskosten, wenn die Ware von einem Dritten erworben worden ist oder die Herstellungskosten, wenn sie im Betrieb des Unternehmers selbst hergestellt worden ist.³ Der Gewinn aus dem Liefergeschäft besteht also im Unterschied zwischen dem Buchwert des veräußerten Wirtschaftsguts und dem Veräußerungserlös.⁴ Die Gewinnrealisierung erfolgt in der Weise, daß das zu liefernde Wirtschaftsgut aus der Bilanz ausscheidet und an seine Stelle die Gegenleistung oder der Anspruch auf die Gegenleistung tritt. Der Mehrwert der Gegenleistung stellt den Gewinn dar.⁵

1. Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind dazu bestimmt, vom Unter-

¹Götzen S. 266

²Albach StbJb 1970/71, 287 (297)

³Albach aaO S. 298

⁴BFH vom 4.4.1957 BStBl 1957 III, 195

⁵Hoffmann FR 1954, 371 und FR 1950, 89 und DStZ A 1962, 106; Bp-Kartei S. 10; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 s (1); Theis DB 1956, 830; Lohmeyer DStR 1975, 651 (652)

nehmen veräußert zu werden. Sie dienen bestimmungsgemäß der Gewinnerzielung des Unternehmens, so daß bei ihrer Veräußerung eine Vermutung der Gewinnrealisierung besteht.¹

2. Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Auch bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist grundsätzlich eine Gewinnrealisierung anzunehmen. Denn aus dem Wesen der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich folgt zwangsläufig, daß eine Gewinnrealisierung entstehen muß, wenn für ein Wirtschaftsgut, auch ein solches des Anlagevermögens, Erlös erzielt wird, der über dem Buchwert liegt.^{2 3}

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dienen allerdings nur mittelbar der Gewinnerzielung. Sie sind im Gegensatz zu den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens nicht selbst zum Umsatz bestimmt. Wenn die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, insbesondere Produktionsmittel, aus dem Unternehmen ausscheiden, müssen in der Regel neue angeschafft werden, um die Produktionstätigkeit des Unternehmens aufrechterhalten zu können.⁴ Der BFH hat im Urteil vom 17.5.1952⁵ die Vermutung ausgesprochen, daß bei Veräußerung von Produktionsmitteln eine Realisierung stiller Reserven und damit eine Gewinnrealisierung aus dem schwebenden Geschäft nicht bezweckt werde. In einem späteren Urteil hat der BFH⁶ jedoch klargestellt, daß nicht der Wille des Steuerpflichtigen, sondern eine objektive Würdigung aller Verhältnisse des Einzelfalls über die Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entscheidet. Ob eine Gewinnrealisierung eintritt oder nicht, ist nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu entscheiden. Eine Gewinnrealisierung ist zu verneinen, wenn das Wirtschaftsgut des Anlagevermögens infolge höherer Gewalt oder zur Vermeidung eines ernstlich drohenden behördlichen Eingriffs⁷ aus dem Betriebsvermögen

¹BFH vom 17.5.1952 BStBl 1952 III, 208 (212); BFH vom 4.4.1957 BStBl 1957 III, 195 (196); Neumann S. 210; vgl. auch Wörner BB 1954, 183

²BFH vom 18.6.1969 BStBl 1969 II, 578; BFH vom 4.4.1957 aaO; BFH vom 13.9.1955 BStBl 1955 III, 320; Albach StbJb 1970/71, 300; Neumann S. 210; Theis FR 1953, 242 f

³vgl. aber § 6 b EStG

⁴Albach aaO

⁵BStBl 1952 III, 208 (212); vgl. auch Wörner aaO

⁶BFH vom 13.9.1955 BStBl 1955 III, 320

⁷z. B. Enteignung

ausscheidet. In diesem Fall ist schon bei objektiver Würdigung die Gewinnrealisierung nicht Zweck der Veräußerung.¹ Die im ausgeschiedenen Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven dürfen auf das mit der Gegenleistung im gleichen Wirtschaftsjahr erworbene Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat sich beim bloßen Austausch von Wirtschaftsgütern, die dieselben wirtschaftlichen Funktionen erfüllen, nichts geändert. Dann ist aber auch kein Gewinn entstanden. Wird eine Ersatzbeschaffung erst in den folgenden Wirtschaftsjahren ernstlich in Erwägung gezogen, kann zunächst eine steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden.²

II. Gewinnrealisierung bei der Erbringung von Leistungen

Werden vom steuerpflichtigen Unternehmer sonstige Leistungen, insbesondere Dienstleistungen, erbracht, so tritt ebenfalls mit Durchführung des Geschäfts eine Gewinnrealisierung ein. Der Gewinn stellt die Differenz aus dem für die Leistung erhaltenen Entgelt und den Aufwendungen, die zur Durchführung der Leistung erbracht wurden, dar.

¹Albach aaO, S 301

²BFH vom 3.9.1957 BStBl 1957 III, 386 (387); BFH vom 17.5.1952 BStBl 1952 III, 208; BFH vom 9.5.1957 BStBl 1957 III, 261; BFH vom 12.3.1969 BStBl 1969 II, 382; BFH vom 24.5.1973 BStBl 1973 II, 582; BFH vom 15.5.1975 BStBl 1975 II, 692; BFH vom 8.10.1975 BStBl 1976 II, 186; BFH vom 21.2.1978 BStBl 1978 II, 428; BFH vom 29.3.1978 DB 1979, 1393; vgl. auch Abschn. 35 II EStR

3. Abschnitt Der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung aus schwebenden Geschäften

Der Gesetzgeber hat nicht ausdrücklich geregelt, wann eine Gewinnrealisierung zu erfolgen hat. Demnach sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zu beachten. Es gilt insbesondere das Realisationsprinzip, das bezüglich der Gewinnverwirklichung maßgebend auf den Umfang des Risikos abstellt.¹ Wann auf dem Weg vom Vertragsschluß bis zur beiderseitigen Erfüllung des Geschäfts der Gewinn realisiert wird, ist im einzelnen umstritten. Die verschiedensten Stadien kommen als Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung in Betracht.

I. Der Zeitpunkt des Vertragsschlusses

Mit Abschluß eines gegenseitigen Vertrags tritt regelmäßig noch keine Verwirklichung eines Gewinns ein.² Aufwand und Ertrag stehen noch nicht fest. Bis zu seiner Erfüllung ist der Vertrag noch mit vielen Risiken belastet. Ein Ausweis des zu erwartenden Gewinns würde gegen den Grundsatz der Vorsicht verstoßen und ist damit unzulässig.

II. Der Zeitpunkt der Leistungsbereitschaft

Ein beiderseits noch nicht erfüllter Vertrag ist auch dann noch nicht mit gewinnrealisierender Wirkung zu bilanzieren, wenn der Unternehmer am Bilanzstichtag bereits alle Vorbereitungen für die Durchführung des Geschäfts getroffen hat und leistungsbereit ist.³ Dies gilt jedenfalls für alle Leistungsgeschäfte sowie für Werk- und Werklieferungsverträge, bei denen das Werk erst noch herge-

¹Hoffmann FR 1950, 89; Aufermann ZfB 1951, 237; Weber S. 23

²vgl. 2. Teil 2. Kapitel 1. Abschnitt S. 43 ff; ferner Götzen S. 286 ff; Leffson S. 187 f; Pohlner BBK F 13, 1064; Lohmeyer DStR 1975, 651 (652)

³BFH vom 10.8.1961 StRK EStG § 5 R 282; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Versandbereite Ware"

stellt werden muß. Denn die zur Durchführung des Geschäfts erforderlichen Aufwendungen stehen noch nicht fest. Das Geschäft ist noch mit allerlei Risiken behaftet.

Eine Gewinnrealisierung wird jedoch vielfach für den Verkäufer einer Ware bereits dann zugelassen, wenn diese übergabe- bzw. versandbereit zur Verfügung steht und die Lieferung mit keinem nennenswerten Risiko mehr belastet ist.¹ Wann dies angenommen werden kann, ist im einzelnen umstritten. Während sich manche bereits damit begnügen, daß die Ware absendebereit beim Verkäufer lagert,² fordern andere, daß die Gefahr des zufälligen Untergangs der Ware auf den Käufer übergegangen sein muß.³ Wieder andere halten es für erforderlich, daß der Käufer den Kaufpreis vorausbezahlt hat, damit wenigstens von einer Seite das schwebende Geschäft erfüllt worden ist.⁴

Der Gewinn darf allenfalls dann bereits im Stadium der Leistungsbereitschaft ausgewiesen werden, wenn die mit der schuldrechtlichen Erfüllung des schwebenden Geschäfts zusammenhängenden Risiken nicht mehr groß sind. Das Hauptgewicht der vom Unternehmer zur Erfüllung des Geschäfts zu erbringenden Leistung liegt in den meisten Fällen nicht in der Übergabe der Leistung selbst, sondern in dem Finden eines Vertragspartners und in der betrieblichen Leistungserstellung, beim Verkauf von Waren also in ihrer Beschaffung. Darüber hinaus kann aber im Einzelfall durchaus noch ein erhebliches Lieferungsrisiko bestehen. Kommt es dem Käufer auf einen bestimmten Lieferungszeitpunkt entscheidend an und ist dessen Einhaltung ungewiß, kann keine Gewinnverwirklichung angenommen werden. Bei einem Verkauf leicht verderblicher Waren,

¹ BFH vom 8.5.1952 BStBl 1952 III, 173; RFH vom 22.10.1931 RFHE 29, 276; RFH vom 10.1.1934 StuW 1934 Nr. 210, Barske NWB F 17 a, 485 (488)

² Littmann § 6 Anm. 346; Vellguth S. 48 ff; ebenso Maaßen S. 43, sofern mit Reklamationen des Käufers nicht zu rechnen ist.

³ Stapper S. 53; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Versandbereite Ware"

⁴ Barske aaO

z. B. Obst, besteht ein erhebliches Risiko, ob der Verkäufer überhaupt vertragsgemäß und mängelfrei liefern kann. Auch in diesem Fall wird man eine Gewinnrealisierung nur dann annehmen können, wenn die Gefahr des zufälligen Untergangs der Ware auf den Käufer übergegangen ist.

Aber auch wenn keine derartigen mit der Erfüllung verbundenen, konkreten Risiken erkennbar sind, wird man eine Gewinnrealisierung bereits im Stadium der Leistungsbereitschaft grundsätzlich nicht anerkennen können,¹ da anderenfalls die Grenzen zwischen realisierten und nichtrealisierten Gewinnen zerfließen würden. Erst die Zurverfügungstellung der Leistung bzw. Lieferung selbst ist an sich das auslösende Moment der Gewinnrealisierung.

Eine Gewinnrealisierung ist allerdings unbedenklich, wenn die Ware versandbereit beim Verkäufer liegt und die Gefahr des zufälligen Untergangs der Ware auf den Käufer übergegangen ist.² Ein Gewinnausweis kommt auch dann in Betracht, wenn der Käufer die Ware bereits bezahlt hat und den Verkäufer bittet, diese noch einsteuilen für ihn zu lagern.³ Darüber hinaus sollte man eine Gewinnrealisierung nur dann zulassen, wenn die übergabebereite Ware an sich bereits bis spätestens zum Bilanzstichtag abzunehmen gewesen wäre, es sich um einen absolut sicheren Käufer handelt und der Eingang der Kaufpreisforderung außer Frage steht.⁴ In diesen Fällen hat der Unternehmer ein Wahlrecht, den Gewinn auszuweisen. Eine Pflicht zur Gewinnrealisierung besteht allerdings für den Verkäufer vor Lieferung der Ware nicht.⁵

¹Leffson S. 204 ff; Schäfer S. 23; Gold ZfH 1932, 393 (398)

²Herrmann-Heuer aaO

³Herrmann-Heuer aaO

⁴BFH vom 8.5.1952 BStBl 1952 III, 173; OFH vom 13.1.1950 StW 1950 Nr. 49; RFH vom 22.10.1931 RFHE 29, 276; RFH vom 10.1.1934 StW 1934 Nr. 210

⁵RFH vom 26.7.1933 StW 1933 Nr. 635; Mittelbach DStZ A 1966, 267; Hoffmann FR 1950, 89; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Versanbereite Ware"

III. Der Zeitpunkt der Erbringung und der Abnahme der Leistung

Für die Bilanzierung der Ansprüche aus schwebenden Geschäften kommt es entscheidend auf den Zeitpunkt der Vertragserfüllung durch den Liefer- bzw. Leistungsverpflichteten an. Die Gewinnrealisierung knüpft nicht an den bloßen Vertragsschluß, sondern an einen Umsatzakt an. Die Erbringung der Leistung ist der entscheidende Beitrag des Unternehmers zur Gewinnverwirklichung.¹

Die Leistungserstellung selbst ist ein wesentlicher Schritt zur Gewinnrealisierung. Die wesentlichste Tätigkeit des Unternehmens ist damit beendet. Gleichwohl ist die Gewinnrealisierung in diesem Moment noch nicht eingetreten. Es besteht noch ein nicht unerhebliches Übergabe- und Abnehmerisiko. Die Gefahr ist noch nicht auf den Kunden übergegangen. Der Aufwand steht noch nicht immer exakt fest, da noch mit der Übergabe der Leistung verbundene Aufwendungen anfallen können.

Erst in dem Zeitpunkt, in dem die Leistung dem Vertragspartner zur Verfügung gestellt wird, geht die Gefahr am gelieferten Gegenstand bzw. an der Leistung in der Regel auf den Abnehmer über. In diesem Zeitpunkt treffen in den meisten Fällen zusammen:

1. Der Ausgang des Sachguts bzw. die Beendigung der Dienstleistung.
2. Die Erfüllung des Vertrags durch Lieferer bzw. Leistenden.
3. Die Ab- bzw. Annahme der Lieferung oder Leistung durch den Vertragspartner.
4. Die Fälligkeit der Forderung.
5. Der Gefahrenübergang.
6. Die Erteilung der Rechnung.²

Die weitere Abwicklung des Vertrags bereitet keine besonderen Schwierigkeiten mehr. Die noch bestehenden Risiken sind in der

¹BFH vom 15.1.1963 BStBl 1963 III, 256; Bp-Kartei S. 9; Leffson S. 189 ff; Kropff § 149 Anm. 85; Albach StbJb 1970/71, 298; Vellguth S. 42

²so Leffson S. 189

Regel begrenzt und für sich einzeln bewertbar. Es handelt sich einmal um das Gewährleistungsrisiko. Dieses kann auf Grund von Erfahrungswerten geschätzt oder auf Grund der bis zur Aufstellung der Bilanz tatsächlich anfallenden Mängelrügen ermittelt werden.¹ Des weiteren handelt es sich noch um das Risiko des Eingangs der Zahlung. Diesem kann durch eine Wertberichtigung für Forderungen Rechnung getragen werden.²

Mit der Erfüllung seiner Liefer- bzw. Leistungsverpflichtung steht für den Unternehmer die Höhe seiner Aufwendungen und damit auch die Höhe seines Gewinns fest.³ Wann der Unternehmer seine Hauptleistung erbracht hat, hängt von der jeweiligen Vertragsgestaltung ab. Er hat seine Verpflichtung erfüllt, wenn sein Vertragspartner seine von ihm erbrachte Leistung abgenommen hat. Solange ein nicht unbedeutendes Risiko der Abnahme durch den Vertragspartner besteht, kann der Unternehmer nicht zum Ausweis eines Gewinns gezwungen werden. Erst die Abnahme der Leistung durch den anderen Vertragspartner läßt wirtschaftlich den rechtlich mit Vertragsschluß ins Leben gerufenen Anspruch des Leistenden in einer nicht mehr streitig zu machenden Weise entstehen.⁴ Wenn bei Abnahme einzelne Mängel der Leistung gerügt werden, steht dies dem Ausweis der Forderung nicht entgegen. Bei sehr vielen Lieferungen oder Leistungen werden Mängel gerügt. All dies kann allenfalls für die Bewertung der Forderung von Bedeutung sein.

¹BFH vom 29.11.1973 BStBl 1974 II, 204; Kropff § 149 Anm. 85; Leffson S. 189; Götzen S. 257 f

²BFH vom 29.11.1973 aaO; Kropff aaO; Leffson aaO

³Pohlner BBK F 13, 1063; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t "Realisationsprinzip" (4); Rolf Friedrichs S. 51

⁴BFH vom 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; BFH vom 28.1.1960 BStBl 1960 III, 291; BFH vom 15.1.1963 BStBl 1963 III, 256; BFH vom 17.1.1963 BStBl 1963 III, 257; BFH vom 25.9.1956 BStBl 1956 III, 349; BFH vom 12.3.1954 BStBl 1954 III, 149; BFH vom 18.3.1954 BStBl 1954 III, 157; BFH vom 29.11.1973 aaO; OFH vom 13.1.1950 StRK EStG § 4 R 9; RFH vom 18.11.1937 StuW 1938 Nr. 17; RFH vom 11.1.1939 RStBl 1939, 323; FG Münster vom 21.10.1971 EFG 1972, 173; FG Bremen vom 28.1.1964 EFG 1964, 479; FG Düsseldorf vom 12.8.1959 EFG 1960, 214; FG Karlsruhe vom 9.10.1957 EFG 1958, 86; Bp-Kartei S. 6 und 9; OFD Bremen VfG. vom 29.2.1952 DB 1952, 522; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t "Realisationsprinzip" (2/3); Pohlner BBK F 13, 1063; Rosenau BB 1973, 329 und BB 1972, 167; Lohmeyer DStR 1975, 651 (653); Barske NWB F 17 a, 485 (493); Schmidt RWP-BL S. 15 (18); Stier StuW 1963, 753; Littmann DStZ A 1963, 345; H. StBp 1966, 233; Schönnenbeck DB 1960, 1133 (1135); Lenz StWa 1959, 224; Kaatz FR 1957, 479; Falkenroth DB 1957, 1207; Viel StuW 1939, 882

Würde man sich auf den abweichenden Standpunkt stellen, so könnte man eine Gewinnverwirklichung nur dann annehmen, wenn alle Streitpunkte über die Lieferung oder Leistung erledigt sind. Dies würde die Gewinnverwirklichung oft jahrelang hinauszögern.¹

Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, daß der Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistung und der Zeitpunkt der Abnahme zeitlich zusammenfallen.² Das ist aber nicht immer der Fall. So kann bei der Errichtung technischer Anlagen die technische Abnahme oft erst längere Zeit nach der Lieferung bei der Inbetriebnahme erfolgen, weil sie erst dort möglich ist.³

Bei Lieferungsverpflichtungen, also bei Kauf-, Werk- und Werklieferungsverträgen, erfüllt der Lieferant seine Verpflichtung dann, wenn er den zu liefernden Gegenstand dem Vertragspartner übergeben und dieser ihn abgenommen hat.⁴ Hierbei kommt entsprechend der sachenrechtlichen Übereignungstatbestände eine Übereignung durch Übergabe des unmittelbaren Besitzes (§ 929 BGB), durch Vereinbarung eines Besitzmittelungsverhältnisses (§ 930 BGB) sowie durch die Abtretung eines Herausgabeanspruchs, wenn ein Dritter im Besitz der Sache ist (§ 931 BGB), in Betracht. Wenn auch in den letzten beiden Fällen der Abnehmer die Sache selbst noch nicht körperlich besitzt, ist doch eine gewinnrealisierende Erfüllung zu bejahen, da die Gefahr bereits auf den Abnehmer übergegangen ist. Bei Gattungsschulden kann allerdings eine Übereignung erst erfolgen, wenn die Waren konkretisiert sind. Nur dann ist die sachenrechtlich notwendige Bestimmbarkeit gegeben.⁵

Die Abnahme hat bei Werk- und Kaufverträgen unterschiedliche Bedeutung. Während die Abnahme beim Kauf nur die Hinnahme der Kauf-

¹ BFH vom 17.1.1963 aaO; RFH vom 18.11.1937 aaO; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t "Realisationsprinzip" (4)

² Rosenau BB 1973, 329 (330); Lenz StWa 1959, 224 (225)

³ Rosenau aaO

⁴ BFH vom 19.8.1958 StRK EStG § 5 R 229; BFH vom 8.5.1952 BStBl 1952 III, 173; BFH vom 15.1.1963 BStBl 1963 III, 256; BFH vom 5.5.1976 BStBl 1976 II, 541 (542); FG Bremen vom 12.11.1968 EFG 1969, 243; FG Münster vom 21.10.1971 EFG 1972, 173; Bp-Kartei S. 9

⁵ FG Bremen vom 28.2.1964 EFG 1964, 479; BFH vom 9.2.1972 BFHE 105, 344

sache darstellt (§ 433 II BGB),¹ bedeutet sie bei Werkverträgen die Entgegennahme und die Anerkennung, daß der Hersteller seine Leistung ordnungsgemäß erbracht hat und seinerseits das vereinbarte Entgelt in vollem Umfang fordern kann (§§ 640, 646 BGB).²

Die Gewinnrealisierung wird bei Liefergeschäften in der Bilanz in der Weise dargestellt, daß das gelieferte Wirtschaftsgut aus der Bilanz des Liefernden ausscheidet und anstelle des gelieferten Wirtschaftsguts die Forderung tritt, die mit dem Nennwert zu bewerten ist. Der Abnehmer hat demgegenüber das gelieferte Wirtschaftsgut zu aktivieren und gleichzeitig die Zahlungsverpflichtung zu passivieren.³

Bei Dienstleistungen kommt in der Regel eine Abnahme der Leistung nicht in Betracht. Ist diese dem Vertragspartner gegenüber zu erbringen, so mag eine "Abnahme" in der Entgegennahme der Dienstleistung gesehen werden, z. B. im Verhältnis Arzt - Patient die Duldung der Heilbehandlung durch den Patienten. Eine Abnahme im eigentlichen Sinn hat aber für Dienstverträge keinerlei Bedeutung. Insbesondere hängt davon nicht die Realisierung der Vergütung ab, für die allein die Erbringung der Dienstleistung maßgebend ist.

Ist eine Abnahme der Leistung im Vertrag nicht vorgesehen oder nicht üblich, so kommt es für die Annahme der Gewinnverwirklichung darauf an, ob der Unternehmer alles getan hat, was er nach dem Vertrag zu leisten hat und ob er bei der objektiven Beurteilung der Sachlage von der Gegenseite Schwierigkeiten hinsichtlich der ordnungsgemäßen Ausführung des Vertrags erwarten muß.⁴

Ist aber eine Abnahme vorgeschrieben, darf nicht in allzu förmlicher Weise auf den Abnahmeakt abgestellt werden. Dies widerspäche der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Wesentlich für die

¹FG Münster vom 21.10.1971 EFG 1972, 173; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t "Realisationsprinzip" (5); Palandt § 433 Anm. 3 B

²Herrmann-Heuer aaO; Palandt § 640 Anm. 1; Mittelbach DStZ A 1957, 375; Bodarwé DB 1971, 1915

³BFH vom 17.1.1963 BStBl 1957 III, 257; Bp-Kartei S. 10; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 s (3); Stier StuW 1963, 754

⁴BFH vom 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; Lenz StWa 1969, 224 (225); Pohlner BBK F 13, 1063; Barske NWB F 17 a, 485 (493)

Gewinnverwirklichung ist das mit der Geschäftsdurchführung verbundene Risiko. Es besteht keine Veranlassung, den Gewinn hinauszuschieben, wenn der Unternehmer seinen Verpflichtungen bereits voll nachgekommen ist und wenn die Abnahme durch den Kunden nur noch formalen Charakter hat,¹ d. h. mit keinem nennenswerten Risiko mehr verbunden ist.²

IV. Der Zeitpunkt des (sonstigen) Gefahrenübergangs

Wenn dem Risikoübergang entscheidende Bedeutung für die Gewinnverwirklichung beizumessen ist, kann an den Vorschriften des bürgerlichen Rechts, welche den Gefahrenübergang regeln, nicht ohne weiteres vorbeigegangen werden.³ Normalerweise trägt der Leistende die mit der Erbringung der Leistung verbundenen Gefahren bis zu dem Zeitpunkt, in dem er die von ihm geschuldete Leistung dem anderen Vertragspartner gegenüber vollständig erbracht hat. In diesem Zeitpunkt findet der Gefahrenübergang statt. In diesem Moment tritt daher auch in der Regel die Gewinnrealisierung ein.

1. Der Gefahrenübergang vor der vollständigen Erbringung der geschuldeten Leistung

Das bürgerliche Recht kennt Situationen, in denen der Gefahrenübergang schon vor der vollständigen Erfüllung der geschuldeten Leistung eintritt. Regelungen, die ausschließlich die Leistungsgefahr betreffen (z. B. §§ 243 II, 300 II, 279 BGB) haben für die Frage der Gewinnverwirklichung keine Bedeutung. Daß die Leistungsgefahr auf den Kunden übergeht, bedeutet nämlich nur, daß der Unternehmer die Leistung nicht noch einmal oder nicht mehr erbringen muß. Dies hat aber regelmäßig nur zur Folge, daß damit nach § 323 BGB auch der Anspruch auf die Gegenleistung entfällt, es sei denn, daß auch die Preisgefahr (Vergütungsgefahr) auf den Kunden übergegangen ist. Für die Frage der Gewinnverwirklichung ist daher allein von Bedeutung, daß auch die Preisgefahr auf den Kunden übergeht,

¹Falkenroth DB 1957, 1207

²z. B. bei der Versendung lang eingeführter Markenartikel (Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t "Realisationsprinzip" (5); vgl. dazu insbesondere Fährnrich BBK F 13, 3106)

³Hüttemann S. 15; a. A. Schäfer S. 8 ff; Gold ZfHf 1932, 393 (401)

der Unternehmer also trotz nicht oder nicht ordnungsgemäß erbrachter Lieferung oder Leistung das vereinbarte Entgelt verlangen kann. Im bürgerlichen Recht finden sich folgende, hier einschlägige Vorschriften, welche den Übergang der Preisgefahr vom Unternehmer auf den Kunden vor der vollständigen Erfüllung des Geschäfts durch den Unternehmer aussprechen:

a) Alle Schuldverhältnisse betreffend: § 324 II BGB

Bei Annahmeverzug des Gläubigers behält der Schuldner den Anspruch auf die Gegenleistung, wenn während des Annahmeverzugs die Leistung infolge eines vom Schuldner nicht zu vertretenden Umstands unmöglich wird. Die Vergütungsgefahr trägt danach vom Eintritt des Annahmeverzugs an der Gläubiger der Lieferung oder Leistung. Der Eintritt des Annahmeverzugs bedeutet noch nicht, daß der Unternehmer alles erforderliche getan hat, wozu er verpflichtet ist.

Bei Sachleistungsverpflichtungen, wie der Lieferung von Waren, werden in aller Regel diese bereits angeschafft oder hergestellt sein, weil der Eintritt des Annahmeverzugs grundsätzlich voraussetzt, daß der Unternehmer diese Waren dem Kunden auch anbietet. Der Unternehmer ist daher im Regelfall lieferbereit. Ein Produktions- bzw. Beschaffungsrisiko besteht nicht mehr. Gleichwohl schuldet der Unternehmer noch die Übereignung der Waren. Das Lieferungsrisiko vermindert sich aber dadurch entscheidend, daß im Falle des zufälligen Untergangs oder der zufälligen Verschlechterung der Ware der Unternehmer die Ware nicht mehr neu liefern muß und dennoch den Kaufpreis verlangen kann. Das gilt selbst dann, wenn der Untergang oder die Verschlechterung der Ware durch Fahrlässigkeit des Unternehmers verursacht worden ist (§ 300 I BGB). Das Lieferungsrisiko des Unternehmers ist damit kalkulierbar und übersehbar geworden. Dieser haftet nur noch für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit.

Gleichwohl wird man eine Pflicht zum Ausweis des Gewinns noch nicht annehmen können. Der Unternehmer hat noch nicht alles getan, was er schuldet. Er muß noch liefern oder leisten. Gerade an die Erbringung der Lieferung bzw. Leistung knüpft sich bei wirtschaftlicher Betrachtung die Gewinnverwirklichung. Vor Erbringung der Lieferung oder Leistung stehen Aufwand und Ertrag noch nicht endgültig fest.

Lediglich dann, wenn der Unternehmer lieferungs- bzw. leistungsbereit ist, er z. B. über die verkaufte Ware bereits verfügt und der mit der Erbringung der Leistung verbundene Aufwand feststeht, wird man dem Unternehmer das Wahlrecht einräumen können, den Gewinn bereits im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs auszuweisen.¹

b) Gefahrenübergang beim Kaufvertrag

aa) Nach § 446 BGB geht mit der Übergabe der verkauften Sache die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung der verkauften Sache auf den Käufer über. Damit ist der Gewinn verwirklicht und auszuweisen. Daß die Übereignung eventuell noch aussteht, ist unerheblich. Mit der Übergabe der Kaufsache wird der Käufer Eigenbesitzer und damit wirtschaftlicher Eigentümer. Nutzen und Lasten trägt nunmehr der Käufer. Der Gewinn ist somit verwirklicht. Der Verkäufer hat die Ware auszubuchen und die Kaufpreisforderung auszuweisen. Der Käufer hat die Ware zu aktivieren.

bb) Versendet der Verkäufer auf Verlangen des Käufers die verkaufte Sache nach einem anderen Ort als den Erfüllungsort, so geht die Gefahr auf den Käufer über, sobald der Verkäufer die Sache dem Spediteur, Frachtführer oder der sonst zur Ausführung der Versendung bestimmten Person oder Anstalt ausgeliefert hat, ohne Rücksicht darauf, ob damit bereits der Eigentumsübergang verbunden ist.² Die Durchführung des Transports schuldet der Verkäufer nicht. Er soll daher auch nicht die damit verbundenen Risiken tragen. Der Verkäufer schuldet lediglich die ordnungsgemäße Absendung. Dann hat er die von ihm geschuldete Tätigkeit voll erfüllt.³ Lediglich der Leistungserfolg, d. h. der Eigentumsübergang, steht noch aus. Schlägt dieser fehl, weil die Ware ohne Verschulden des Verkäufers untergeht oder wird die Ware ohne Verschulden des Verkäufers verschlechtert, so kann dieser dennoch vom Käufer den Kaufpreis verlangen.

¹Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 43

²Bei Gattungssachen kann die Gefahr nur übergehen, wenn die Ware konkretisiert ist. Bleibt noch offen, welche der versandten Waren an den Käufer gehen, wird die Gattungsschuld nicht konkretisiert, kann die Gefahr nicht übergehen (vgl. FG Bremen vom 28.2.1964, EFG 1964, 479); vgl. auch § 243 II BGB.

³Kropff § 149 Anm. 85

Da die Ware abgesandt, die Tätigkeit des Verkäufers beendet und in der Regel auch bereits die Rechnung gestellt ist, stehen Aufwand und Ertrag fest.¹ Die noch offenen Risiken sind überschaubar. Aus diesem Grund bestehen keine Bedenken gegen die Annahme einer Gewinnverwirklichung bereits im Zeitpunkt der Versendung.² Dies ist auch der praktikabelste Zeitpunkt für den Verkäufer. Oft erfährt er vom Zugang beim Empfänger überhaupt nichts, insbesondere wenn die Versendung mit öffentlichen Transportmitteln geschieht.^{3 4} Da aber der Leistungserfolg noch nicht eingetreten ist, der Käufer noch nicht die Verfügungsgewalt erhalten hat und damit der Vertrag vom Verkäufer noch nicht vollständig erfüllt ist und noch das Abnehmerisiko sowie das Risiko der ordnungsgemäßen Versendung⁵ besteht, wird man eine Verpflichtung zum Ausweis des Gewinns noch verneinen müssen. Vielmehr besteht für den Unternehmer lediglich ein Wahlrecht zum Gewinnausweis.^{6 7 8}

Im Fall des Gewinnausweises ist dann der buchmäßige Ausweis wie folgt vorzunehmen: Obwohl die Ware noch nicht aus der Verfügungsgewalt des Verkäufers ausgeschieden ist und noch nicht in die des Käufers gelangt ist, wird man bereits, schon allein aus den vorgeschilderten Praktikabilitätsgründen, zulassen müssen, daß der Verkäufer bereits mit der Versendung die gelieferte Ware ausbucht und statt dessen den Anspruch auf die Gegenleistung bilanziert.⁹ Daß die versandten Waren noch nicht in der Bilanz des Käufers auftreten, hindert die Annahme einer Gewinnrealisierung nicht. Die Bilanzierung beim Verkäufer ist unabhängig von der des Käufers vorzunehmen.

¹Götzen S. 290

²FG Kassel vom 25.2.1953 EFG 1953, 27 (28); Kropff aaO; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t (5); Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 43; Rosenau BB 1972, 167 (170/171); Schäfer S. 22

³Götzen S. 292; Gold ZfH 1932, 393 (401)

⁴transportiert der Unternehmer die Ware selbst zum Abnehmer sollte, man dagegen eine Gewinnrealisierung erst bei der Übergabe annehmen; so auch Schäfer S. 21; a. A. Adler/Düring/Schmaltz aaO, wenn sich der Lieferer gegen die Transportgefahr entsprechend versichert hat.

⁵z. B. schlechte Verpackung, die beim Transport reißt und die Ware beschädigt wird

⁶a. A. Rosenau BB 1972, 167 (170/171)

⁷Die Absendung der Ware ist allerdings dann noch nicht der geeignete Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung, wenn nach der Absendung noch wesentliche vertragliche Nebenleistungen, wie etwa die Montage an Ort und Stelle, zu vollbringen sind.

⁸Anders wenn kein Versendungskauf, sondern eine Bringschuld vorliegt, weil Erfüllungsort der Ort des Käufers ist. Hier ist mit der Absendung

c) Gefahrenübergang beim Werkvertrag

Grundsätzlich trägt der Hersteller die Gefahr bis zur Abnahme des Werks. Die Gefahr geht aber auf den Besteller über, sobald er mit der Annahme des Werks in Verzug gerät (vgl. § 644 I 2 BGB). Hier gelten zur Frage der Gewinnverwirklichung die Ausführungen zu § 324 II BGB entsprechend.

Versendet der Hersteller das Werk auf Verlangen des Bestellers nach einem anderen Ort als den Erfüllungsort, so geht ebenfalls die Gefahr auf den Besteller über (vgl. § 644 II. i.V.m. § 447 BGB). In- soweit gelten die Ausführungen zu § 447 BGB entsprechend.

d) Gefahrenübergang beim Dienstvertrag

Kommt der Dienstberechtigte mit der Annahme der Dienste in Verzug, so kann der Dienstverpflichtete für die infolge des Verzugs nicht geleisteten Dienste die vereinbarte Vergütung verlangen, ohne zur Nachleistung verpflichtet zu sein (§ 615 BGB). In diesem Falle steht einer Gewinnrealisierung, d. h. eine Aktivierung des Vergütungsan- spruchs, im Zeitpunkt des Eintritts des Annahmeverzugs nichts im Wege.

2. Gefahrenübergang erst nach Erbringung der Leistung

Auf Grund besonderer Vereinbarungen kann der Zeitpunkt des Gefahren- übergangs auch später liegen als der Zeitpunkt der Erbringung der Leistung. Man könnte geneigt sein, den Zeitpunkt des Gefahrenüber- gangs als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung anzusehen, weil erst ab diesem Zeitpunkt einem Gewinnausweis nichts mehr im Wege steht. Vor- her besteht in der Tat noch ein gewisses Risiko. Gleichwohl muß aus praktischen Erwägungen eine Gewinnrealisierung bereits im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung anerkannt werden. Nur so läßt sich ohne unver-

⁸der Ware noch keine Gewinnrealisierung eingetreten. Der Kaufmann hat noch nicht alles zur Erfüllung seiner Verpflichtung getan. Er schuldet nicht nur die Absendung, sondern auch den Transport selbst. Geht das Wirtschaftsgut zwischen Absendung und Zugang beim Vertragspartner unter, so entfällt ein Anspruch auf Entgelt. Wird die Ware auf dem Transport verschlechtert, kann der Käufer die Annahme verweigern oder den Kaufpreis mindern (vgl. auch Schäfer S. 21 f)

⁹Rosenau BB 1972, 167 (171), der allerdings unzutreffend davon aus- geht, daß der Verkäufer durch Übergabe an den Frachtführer sich der Verfügungsgewalt über die Ware begeben hat.

hältnismäßigen Aufwand für das Rechnungswesen ein geeigneter Realisierungszeitpunkt finden. Es wäre für den Leistenden nur schwer und auf umständliche Weise möglich, den Zeitpunkt des Gefahrenübergangs zu bestimmen.¹

V. Der Zeitpunkt der Erteilung der Rechnung

Die Abrechnung über die erbrachte Lieferung oder Leistung wird in der Regel im unmittelbaren Anschluß an diese erstellt und dem Kunden übergeben. Häufig fällt sogar, insbesondere bei Lieferungen, die Leistungserbringung durch den Unternehmer mit der Rechnungserteilung zeitlich zusammen. Dem Unternehmer liegt daran, möglichst bald die Rechnung zu stellen, weil er so schnell wie möglich in den Besitz der Gegenleistung des Kunden kommen will.²

Mit der Übersendung der Rechnung gibt der Unternehmer zu erkennen, daß er seine Leistung erbracht hat, keine erheblichen Risiken mehr vorhanden sind und er nunmehr aus diesem Grunde die vertragliche Gegenleistung beanspruche. Insofern kann die Erteilung der Rechnung als Indiz dafür gewertet werden, daß der Unternehmer seine Leistung erbracht hat, sie vom Kunden abgenommen worden ist und damit die Gewinnverwirklichung eingetreten ist.³

In der kaufmännischen Praxis kommt jedoch nach weit verbreiteter Auffassung darüber hinaus der Rechnungserteilung eine weitergehende, selbständige Bedeutung zu. In der kaufmännischen Praxis wird bezüglich der Gewinnverwirklichung ausschließlich auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung abgestellt.⁴ Die Rechnung wird als Grundlage und Beleg für die Verbuchung der Forderung aus der Lieferung oder Leistung und als maßgebender Zeitpunkt für den Eintritt der Vermögensänderung und damit der Gewinnrealisierung angesehen.⁵ Dieses Vorgehen hat

¹Götzen S. 259; Weber S. 25

²Götzen S. 294/295

³BFH vom 2.9.1954 BStBl 1954 III, 314; BFH vom 28.1.1960 BStBl 1961 III, 291 (293); Bp-Kartell S. 9; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t (6); Lohmeyer DStZ A 1969, 379 (382) und DStR 1975, 651 (653)

⁴Götzen S. 295 ff; Mutze S. 173; Kropff § 149 Anm. 85; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t (5); Schneider Wpg 1971, 607; Jacobs S. 119 ff; vgl. auch van der Velde Wpg 1950, 488 (489)

⁵Mutze S. 173 und FR 1962, 34; Götzen S. 294; van der Velde aaO

praktische Gründe. Die kaufmännische Buchführung bucht an Hand von Belegen, also an Hand der Rechnung. Vor deren Erstellung ist im übrigen häufig die Höhe des Anspruchs noch ungewiß. Er wird erst bei der Rechnungserteilung ermittelt und genau bestimmt. Der Zeitpunkt der Rechnungserteilung kann auch genau bestimmt werden, was für den Zeitpunkt der Erbringung der Leistung durch den Unternehmer nicht immer der Fall ist.¹ Der Zeitpunkt der Erteilung der Rechnung ist daher an sich am besten für die Erfassung in der kaufmännischen Buchführung geeignet.

Auch der BFH hat im Urteil vom 18.3.1954² im Anschluß an ein Gutachten des Instituts für Finanzen und Steuern dem Zeitpunkt der Abrechnung besondere Bedeutung für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung beigemessen. Der BGH hat sich im Urteil vom 18.10.1956³ dieser Auffassung angeschlossen. Nach dem allgemeinen Grundsatz, daß nur verwirklichte Gewinne zu versteuern seien, sei bei Forderungen aus schwebenden Geschäften der Zeitpunkt der Rechnungsstellung von wesentlicher Bedeutung. Der Unternehmer sei daher nicht verpflichtet, Kundenforderungen, für die er noch keine Liquidation erteilt habe, in seinen Büchern und in der Bilanz auszuweisen. Daraus ergebe sich, daß der Unternehmer es weitgehend in der Hand habe, insoweit einen verwirklichten Gewinn auszuweisen oder nicht, eben dadurch, daß er die Rechnung schon jetzt hinausgebe oder daß er damit noch zuwarte. Der Unternehmer dürfe bei der Aktivierung seiner Kundenforderungen jedoch nicht ungleichmäßig verfahren. Er dürfe sie also nicht bloß teilweise in den nächsten Bilanzzeitraum verlagern, etwa nur insoweit, als er sich dadurch Steuervorteile durch Ausweichen gegenüber der Progression des Steuertarifs erhoffe. Auch müsse er in verschiedenen Zeiträumen einheitlich vorgehen, damit nach und nach sämtliche Forderungen aktiviert würden.⁴

¹Schmalenbach S. 77

²BStBl 1954 III, 157; ebenso Schmalenbach S. 77

³BGH vom 18.10.1956 BStBl 1957 I, 122; vgl. auch Oswald FR 1957, 470; RFH vom 5.8.1931 StuW 1931 Nr. 891

⁴Nach einer Mitteilung des BFH im Urteil vom 5.11.1970 (BStBl 1971 II, 167 f) hat der 4. Strafsenat des BGH im Verfahren vor dem Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes diese Rechtsauffassung wieder aufgegeben.

Hiergegen ist nichts einzuwenden, wenn Leistungserstellung und Rechnungserteilung zeitlich zusammenfallen. Weicht allerdings der Zeitpunkt der Rechnungserteilung von dem der Lieferung oder Leistung ab, darf nicht auf das Datum der Rechnung, sondern muß auf den materiell allein entscheidenden Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung und deren Abnahme durch den Kunden abgestellt werden. Die Bilanzierung von Forderungen kann nicht von den Zufälligkeiten abhängig gemacht werden, wann die Abrechnung gegenüber dem Kunden erfolgt.¹ Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die ordnungsgemäße Aufstellung der Bilanz erfordern vielmehr, daß in ihr die gesamten Forderungen aus schwebenden Verträgen, die den Zeitraum bis zum Bilanzstichtag umfassen, d. h. infolge der Durchführung der Lieferung oder Leistung bereits entstanden sind, berücksichtigt werden.² Die Forderung ist wirtschaftlich dem Jahr zuzurechnen, in dem sie verdient wird. Das ist aber nicht das Wirtschaftsjahr, in dem die Rechnung erteilt wird, sondern das Jahr, in dem die Lieferung oder Leistung durch den Unternehmer erbracht und vom Kunden abgenommen worden ist.

Daß vor Rechnungserteilung oft die Höhe der Forderung nicht genau ermittelt werden kann, hindert die Zuordnung des Gewinns zum Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung nicht.³ Denn im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, die oft erst Monate nach dem Bilanzstichtag erfolgt, liegt in der Regel bereits die Rechnung vor. Der Unternehmer muß aber dann die Erkenntnisse, die er über die Verhältnisse am Bilanzstichtag bis zur Aufstellung der Bilanz erhält, verwerten. Selbst wenn aber dem Unternehmer im Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Rechnung noch nicht vorliegen sollte, ist die Höhe im Interesse einer periodengerechten Gewinnermittlung notfalls zu schätzen.

Somit bleibt festzuhalten, daß nicht der Zeitpunkt der Rechnungserteilung, sondern der Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung und deren Abnahme durch den Kunden Grundlage der Gewinnverwirklichung ist.⁴

¹BFH vom 29.11.1956 BStBl 1957 III, 234; BFH vom 24.3.1960 BStBl 1960 III, 268 (270); FG Hannover vom 29.4.1959 EFG 1959, 234 (235); Theis DB 1957, 759

²BFH vom 29.11.1956 aaO

³Pohlner BBK F 13, 1061 (1067)

⁴BFH vom 3.5.1967 BStBl 1967 III, 464; BFH BStBl 1954 III, 314; BFH vom 28.1.1960 BStBl 1960 III, 291; BFH vom 15.4.1970 BStBl 1970 II, 517; FG Düsseldorf vom 25.2.1958 EFG 1959, 157; RFH vom 5.11.1928 RStBl 1929, 138; RFH vom 17.12.1930 RStBl 1931, 448; Bp-Kartei S. 9; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t (6); Pohlner aaO; Rosenau BB 1972, 167

Die Rechnungserteilung kann nur die Bedeutung haben, daß damit in zweifelhaften Fällen klargestellt wird, die Lieferung oder Leistung sei durch den Unternehmer vollständig erbracht und vom Kunden abgenommen worden.

VI. Der Zeitpunkt der Entstehung bzw. Fälligkeit der Forderung

1. Der Zeitpunkt der Entstehung der Forderung

Die Rechtsprechung stellt bei der Gewinnverwirklichung aus schwebenden Geschäften nicht auf die bürgerlich-rechtliche Entstehung des Anspruchs ab.¹ Hierauf komme es bei der Bilanzierung nicht an. Auch noch nicht entstandene Ansprüche seien unter Umständen zu bilanzieren. Nach der Rechtsprechung kommt es für die Bilanzierung entscheidend darauf an, ob bereits vor Entstehung des Anspruchs ein Wirtschaftsgut vorhanden ist. Dies ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Ein Wirtschaftsgut sei bereits vor der bürgerlich-rechtlichen Entstehung des Anspruchs vorhanden, wenn eine konkretisierte Anwartschaft besteht, die auch im Falle einer Betriebsveräußerung bei der Kaufpreisbemessung berücksichtigt werden würde. Dies sei der Fall, sobald der Unternehmer die Leistung erbracht und der andere Vertragspartner sie abgenommen habe.

Für die Beurteilung dieser Frage sind folgende Fälle zu unterscheiden:

a) In der Regel entsteht der Anspruch bürgerlich-rechtlich bereits mit dem Vertragsschluß. Dies genügt jedoch im allgemeinen nicht, um schon in diesem Zeitpunkt eine Gewinnrealisierung anzunehmen, da die mit der Ausführung des Geschäfts verbundenen Risiken noch zu vielfältig und unübersehbar sind. Eine Gewinnrealisierung ist damit in diesem Fall grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung und deren Abnahme anzunehmen.

⁴(168); Kropff § 149 Anm. 86; Kleinmann StWK Gruppe 4, 1265 (1270); Lohmeyer DStR 1975, 651 (653); Mutze S. 173; Schönnenbeck DB 1960, 1133 (1135); Helpenstein S. 537; Viel StuW 1939, 881;

¹BFH vom 27.11.1968 BStBl 1969 II, 296; BFH vom 14.3.1968 BStBl 1968 II, 518; BFH vom 28.9.1967 BStBl 1967 III, 763; BFH vom 17.1.1963 BStBl 1963 III, 257; BFH vom 15.1.1963 BStBl 1963 III, 256; Adler/Düring/Schmaltz § 149 Anm. 34

b) Abweichend von der gesetzlichen Regel kommt es jedoch auch vor, daß die Entstehung des Anspruchs durch vertragliche Vereinbarung auf einen späteren Zeitpunkt als den Vertragsschluß hinausgeschoben wird.¹

aa) Ist im Zeitpunkt der Entstehung der Forderung die Lieferung oder Leistung des Unternehmers noch nicht erbracht, kann trotz Entstehung der Forderung noch keine Gewinnverwirklichung angenommen werden. Insoweit liegt eine vergleichbare Situation vor, wie wenn der Anspruch bereits bei Vertragsschluß entsteht. Auch hier sind vor Ausführung der Lieferung oder Leistung die Risiken noch zu vielgestaltig und unüberschaubar.

bb) Ist dagegen die Lieferung oder Leistung bereits vor der bürgerlich-rechtlichen Entstehung der Forderung erbracht worden, so mißt die Rechtsprechung dem späteren Entstehungszeitpunkt der Forderung keine Bedeutung zu.² Die Rechtsprechung stellt auch hier auf die Lieferung oder Leistung ab. Die Anwartschaft sei durch die Erbringung der Leistung bereits in ein weitgehendes, fortgeschrittenes Stadium getreten, die auch bei der Betriebsveräußerung hinsichtlich der Kaufpreisbemessung berücksichtigt werden würde. Damit liege bereits ein Wirtschaftsgut vor, das die Aktivierung erfordere.

Diese Auffassung überspitzt jedoch die wirtschaftliche Betrachtungsweise.³ Ein erst in der Entstehung begriffener Anspruch stellt noch keinen Vermögenszuwachs dar, an den schließlich die Ertragssteuern anknüpfen, und zwar auch dann nicht, wenn er schon in ein sehr weitgehendes Stadium seiner Entstehung getreten ist. Ein erst in der Entstehung befindlicher Anspruch kann nicht einem bereits entstandenen Anspruch gleichgestellt werden. Ein noch nicht entstandener Anspruch ist nicht realisierbar. Er kann noch nicht verwertet werden. Die Bewertung bei der Betriebsveräußerung und die Gewinnverwirklichung aus schwebenden Geschäften sind völlig verschiedene Gesichtspunkte. Niemand kann zur Gewinn- und Ertragsbesteuerung auf

¹ Beispiel: Der Provisionsanspruch des Handelsvertreters soll entsprechend § 88 I 2 HGB a. F. erst mit der Zahlung des Kunden entstehen.

² BFH vom 15. und 17.1.1963 aaO

³ im Ergebnis ebenso Ehlers DB 1963, 1442; Theis DB 1956, 831

Grund von Anwartschaften herangezogen werden. Die Aktivierung einer bloßen Anwartschaft würde den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung ohne zwingenden Grund mißachten.

2. Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung

Zwar wird in der Regel mit der Erbringung der Leistung des Unternehmers und ihrer Entgegennahme durch den Vertragspartner auch der Anspruch auf das Entgelt fällig werden (vgl. etwa §§ 614, 641 BGB). Gleichwohl gibt es Schuldverhältnisse, bei denen die Fälligkeit auf Grund besonderer vertraglicher Vereinbarungen hinausgeschoben ist. Der Eintritt der Fälligkeit ist jedoch für die Gewinnverwirklichung unmaßgeblich.¹ Mit der Entstehung des Anspruchs stellt dieser einen wirtschaftlichen Wert dar, über den der Unternehmer verfügen, insbesondere ihn abtreten kann. Auf die Fälligkeit selbst kommt es hierbei nicht an. Der Gefahr, die mit dem Aufschub der Fälligkeit verbunden ist, kann durch Rückstellungen nach Maßgabe der Gefahrenhöhe Rechnung getragen werden.

VII. Der Zeitpunkt der Bezahlung

1. Vorauszahlungen

Die Vorauszahlung führt grundsätzlich nicht zur Gewinnverwirklichung. Hierbei darf auf die Ausführungen im 2. Abschnitt II 1 und 2 verwiesen werden.

2. Bezahlung nach Durchführung der Lieferung oder Leistung

Häufig werden Forderungen des Unternehmers nicht unmittelbar nach Erbringung der Leistung durch den Unternehmer vom Kunden bezahlt. Der Unternehmer räumt oft dem Kunden mehr oder weniger lange Zahlungsziele ein.

¹ BFH vom 15.4.1970 BStBl 1970 II, 517; BFH vom 28.1.1960 BStBl 1960 III, 291; RFH vom 17.12.1930 RStBl 1931, 448; RFH vom 5.12.1928 RStBl 1929, 138; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t (7)

Nach herrschender Meinung¹ tritt die Gewinnrealisierung bereits mit der wirtschaftlichen Entstehung der Forderung, die in diesem Moment mit ihrem Nennwert anzusetzen ist, ein. Auf den Eingang der Zahlung kommt es nicht an. Bei dieser Bewertung der Forderung wird also der in der Forderung steckende Gewinn bereits der Einkommensteuer und der anderen gewinnabhängigen Steuern unterworfen, obwohl der Rechnungsbetrag noch nicht eingegangen ist, also der Gewinn noch nicht vereinnahmt ist. Dies hat zur Folge, daß der Unternehmer die Einkommensteuer dem Fiskus vorfinanzieren muß.²

Wiederholt ist darin ein Verstoß gegen die Grundsätze des Einkommensteuerrechts gesehen worden.³ Nach Kottke⁴ sind Forderungen aus Lieferungen oder Leistungen, die zum Umlaufvermögen gehören, gemäß § 6 I Ziffer 2 EStG steuerlich mit den Herstellungs- oder Anschaffungskosten anzusetzen. Herstellungskosten einer Forderung seien begrifflich nicht denkbar. Die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts, hier der Forderung, seien bei einem unbaren Umsatzgeschäft gleich dem Teilwert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Teilwert eines hingegebenen Wirtschaftsguts seien jedoch in der Regel die aufgewendeten Selbstkosten. Die Forderung müsse daher mit diesen Selbstkosten bewertet werden. Dies hätte zur Folge, daß die Gewinnverwirklichung aus dem Geschäft bis zum Eingang der Zahlung hinausgeschoben werden würde.

In der Handelsbilanz sind nach § 40 III i.V.m. II HGB Forderungen mit dem Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizumessen ist. Daraus ergibt sich, daß Forderungen mit dem Nennbetrag, ev. abgezinst, zu bilanzieren sind.⁵ Das Maßgeblichkeitsprinzip des

¹BFH vom 23.11.1967 BStBl 1968 II, 176; BFH vom 28.1.1960 BStBl 1960 III, 291; BFH vom 2.9.1954 BStBl 1954 III, 314; Bp-Kartei S. 5; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t "Realisationsprinzip" (3); Kropff § 149 Anm. 84/85; Lohmeyer DStR 1975, 651 (653); Nies Wpg 1972, 383 (387); Stapper S. 57; Pohlner BBK F 13, 1061 (1066); Krah DStR 1959, 460; Kaatz FR 1957, 479; Hartung StuW 1954, 217; Spilger BB 1954, 707; van der Velde Wpg 1950, 488 (489)

²Kottke BB 1953, 762^a

³Kottke aaO; Jacobs Wpg 1972, 178 (187); Schneider Wpg 1971, 607 (609/610) und StuW 1971, 333 und DB 1970, 1697 (1702); Pohmer Wpg 1957, 551; Kretzschmar BB 1954, 708; Jaeckle GmbH-Rundschau 1950, 141; Leitner S. 196 f

⁴aaO

⁵BFH vom 23.11.1967 BStBl 1968 II, 176

§ 5 EStG gestattet keinen von der Bewertung in der Handelsbilanz abweichenden Wertansatz der Forderung in der Steuerbilanz, soweit keine abweichende steuerliche Bewertungsvorschrift vorliegt. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gehören zum Umlaufvermögen. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nach § 6 I Ziffer 2 EStG mit den Herstellungs- oder Anschaffungskosten bzw. dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts sind nur die Kosten, die sich auf die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts beziehen. Bei ihrer Ermittlung muß daher auf den Vorgang abgestellt werden, der zur Entstehung dieses Wirtschaftsguts führte.¹ Der Unternehmer gewinnt die Forderung nicht durch die Herstellung oder Anschaffung eines Wirtschaftsguts, sondern durch den Abschluß von schuldrechtlichen Verträgen. Der Forderung liegt daher weder ein Herstellungsvorgang noch ein Anschaffungsvorgang zugrunde.² Dies wäre nur beim entgeltlichen Erwerb einer Forderung anzunehmen. Träfe die Auffassung Kottkes zu, müßte auch das in die Kasse gelangte Bargeld mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der veräußerten Wirtschaftsgüter angesetzt werden; ein offenbar falsches Ergebnis.³ Da Forderungen, die aus dem Abschluß eines obligatorischen Rechtsgeschäfts entstanden sind, weder hergestellt noch angeschafft worden sind, scheidet somit eine Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus. In diesem Fall ist aber auf den handelsrechtlichen Bewertungsgrundsatz des § 40 HGB zurückzugehen, der die Bilanzierung von Forderungen mit dem Nennwert vorsieht.

Im Ausweis der Forderungen mit dem Nennwert kann kein Verstoß gegen den Grundsatz der Vorsicht erblickt werden. Diesem wird in hinreichender Weise durch eine Wertberichtigung der Forderung Rechnung getragen, wenn sich ergeben sollte, daß die Realisierung der Forderung in ihrer vollen Höhe nicht sicher ist.

Es ist daher festzuhalten, daß der Gewinn nicht erst bei Bezahlung, sondern schon bei der wirtschaftlichen Entstehung einer Forderung als realisiert zu betrachten ist. Im Interesse der Gleichmäßigkeit

¹BFH vom 23.11.1967 aaO

²BFH vom 23.11.1967 aaO; Spilger BB 1954, 707; Hartung StuW 1954, 217 (219); ähnlich van der Velde Wpg 1950, 489

³BFH vom 23.11.1967 aaO

der Besteuerung sollten jedoch Gewinne, die nach § 5 EStG ermittelt werden, genauso besteuert werden wie die Überschußeinkünfte des §4 III EStG oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Dort brauchen die Einnahmen erst bei ihrem Zufluß angesetzt werden. Wer die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wirklich erreichen will, muß bei der Gewinnermittlung nach § 4 I, 5 EStG und den Überschußeinkünften das Einkommen im gleichen Zeitpunkt entstehen lassen.¹

Im übrigen ist zu bedenken, daß der Gewinn als der Betrag errechnet wird, nach dem sich die Gewinnverteilung und die Höhe der Steuern richten. Von einem entziehbaren, ausschüttungsfähigen Überschuß kann aber erst dann gesprochen werden, wenn die Einnahmen auch wirklich zugeflossen sind.² Mit der bloßen Entstehung von Forderungen lassen sich aber weder der Gewinn ausschütten noch die Steuern bezahlen. Von einem realisierten Gewinn sollte man daher erst dann sprechen, wenn ein Wirtschaftsgut abgegangen und die Einnahmen zugeflossen sind. Dies würde eine Verschiebung des Zeitpunkts der Gewinnverwirklichung bis zum Einnahmezufuß bedeuten.

¹Schneider Wpg 1971, 609

²Schneider Wpg 1971, 609

4. Abschnitt Die Gewinnverwirklichung am Beispiel ausgewählter Schuldverhältnisse

I. Kaufvertrag

1. Allgemeines

Mit der Übergabe der Sache durch den Verkäufer hat dieser seine Leistungshandlung erfüllt. In diesem Zeitpunkt geht die Gefahr nach § 446 BFB auf den Käufer über. Damit wird der Gewinn realisiert¹, auch wenn sich etwa der Verkäufer das Eigentum an der Kaufsache bis zur vollständigen Bezahlung durch den Käufer vorbehalten haben sollte. Eine Abnahme im Sinne einer Anerkennung der vertraglichen Leistung durch den Käufer wie beim Werkvertrag ist nicht erforderlich. Zwar ist auch der Käufer nach § 433 II BGB zur Abnahme verpflichtet, Abnahme in diesem Sinn bedeutet jedoch nur die "körperliche Hinnahme" und nicht eine Pflicht zur Billigung der Sache².

Der Abnahme der Ware im Sinne einer körperlichen Hinnahme durch den Käufer kann unterschiedliches Gewicht zukommen. Sie kann nur noch formale Bedeutung haben, so daß mit ihr kein beachtliches Risiko mehr verbunden ist, z.B. bei Versendung lang eingeführter Markenfabrikate³. Selbst bei einer Lieferung zur Ansicht kann das Risiko der Nichtabnahme praktisch sehr gering sein, wenn vom Rückgaberecht nur selten Gebrauch gemacht wird. In diesem Fall stünde einer Realisierung des Gewinns vor Abnahme durch den Käufer nichts im Wege⁴.

Bei einem Kauf auf Probe kann dagegen der Verkäufer den aus dem Geschäft erwarteten Gewinn erst ausweisen, wenn der Käufer ausdrücklich oder durch konkludentes Handeln den Kaufgegenstand gebilligt hat⁵.

¹Herrmann-Heuer §5 Anm. 49 t Realisationsprinzip (5); Palandt §433 Anm. 3 B; BFH v. 05.05.79 BStBl 1979 II, 738; BFH v. 13.10.72, BStBl 1973 II, 209; George BBK F13, 2169 (2175)

²BFH v. 05.05.1976 BStBl 1976 II, 541 (542)

³vgl. dazu Fährnrich BBK F 13, 3106

⁴FG Münster v. 21.10.1971 EFG 1972, 173; Herrmann-Heuer aaO; Hild Wpg 1972, 117 (123)

⁵Stapper S. 58; Vellguth S. 100; Kropff § 149 Anm. 83

Beim Abzahlungsgeschäft hat der Käufer ein einwöchiges Widerrufsrecht (§ 1 d AbzG). Dies rechtfertigt jedoch nicht eine Hinausschiebung der Gewinnrealisierung, wenn die Ware bereits zuvor, sei es auch nur unter Eigentumsvorbehalt, geliefert worden ist.

2. Sonderfälle

a) Gewinnrealisierung, wenn die Ware im Zeitpunkt des Vertragschlusses noch nicht eingekauft bzw. hergestellt worden ist

Ist die Ware weder eingekauft noch hergestellt, so kann keine Gewinnrealisierung angenommen werden¹. Der Aufwand für das noch zu beschaffende Wirtschaftsgut kann noch nicht hinreichend sicher ermittelt werden². Der Verkäufer weiß noch nicht, ob er die Kaufsache rechtzeitig beschaffen und liefern kann³. Er weiß auch nicht, ob er ein zur Erfüllung des Verkaufs geeignetes Wirtschaftsgut erhält. Der Gewinn kann noch nicht sicher ermittelt werden. Der Verkaufserlös steht zwar im Regelfall fest, nicht aber die zur Erfüllung des Vertrags zu tätigen Aufwendungen⁴, so daß eine Gewinnrealisierung nicht zulässig ist und gegen das Prinzip der Vorsicht verstoßen würde.

b) Gewinnrealisierung, wenn die Ware im Zeitpunkt des Vertragschlusses zwar eingekauft, aber noch nicht am Lager ist

Hat der Verkäufer die verkaufte Ware seinerseits bereits eingekauft, wenn auch noch nicht geliefert erhalten, so steht im wesentlichen der Aufwand fest, die der Betrieb aufwenden muß, um den durch den Verkauf festgestellten Ertrag zu erzielen⁵. Hieraus wurde zum Teil gefolgert, daß deshalb auch der Gewinn als realisiert angesehen und ausgewiesen werden könne⁶. Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden. Solange die Ware nicht geliefert ist, besteht für den Verkäufer noch ein Beschaffungsrisiko, das dem Lieferungsrisiko des Lieferanten (Erstverkäufer) entspricht⁷. Es kann noch nicht beur-

¹Vellguth S. 92; Stapper S. 50

²Vellguth S. 92

³Leffson S. 187

⁴Vellguth S. 92

⁵Vellguth S. 92

⁶Helpenstein S. 540

⁷dieser darf ja auch nicht den Gewinn ausweisen

urteilt werden, ob die bestellte Ware auch zur Erfüllung des Verkaufs geeignet ist. Sie kann auf dem Transport zum Verkäufer beschädigt werden. Offen ist auch noch, ob der Verkäufer überhaupt rechtzeitig liefern kann¹. Dies hängt von der rechtzeitigen Lieferung des Lieferanten des Verkäufers ab.

Die geschilderten Risiken mögen im Einzelfall unbedeutend sein. Dies gilt vor allem beim Kauf vertretbarer Waren², insbesondere bei Marken- und Massenartikeln. Gleichwohl ist im Interesse der Rechtssicherheit und Klarheit eine gewisse schematisierende Betrachtungsweise erforderlich. Anderenfalls würden sämtliche Grenzen bezüglich der Gewinnrealisierung zerfließen. Diese hinge allein vom ganz konkreten Einzelfall und damit vom ausschließlichen Ermessen des Unternehmers ab, der allein die Verhältnisse seines Einzelfalls zu beurteilen vermag.

c) Gewinnrealisierung, wenn die Ware bereits vom Verkäufer mit Versandauftrag an den Kunden eingekauft worden ist

Wird der Gegenkauf mit der Vereinbarung abgeschlossen die Ware direkt an den Kunden zu liefern, diese also gar nicht in das Lager des Verkäufers gelangt, kann eine Gewinnrealisierung vor Lieferung seitens des Lieferanten an den Kunden nicht angenommen werden³. Die Lieferung liegt nicht in der Hand des Verkäufers. Er kann sie nur begrenzt beeinflussen. Zwar stehen auch in diesem Fall Aufwand und Ertrag in der Regel fest. Es besteht jedoch noch das Lieferungsrisiko, das der Verkäufer im geringeren Maße beherrscht, als wenn er die Ware selbst liefern würde. Auch das Abstellen der Gewinnrealisierung auf den Zeitpunkt der Versandfertigkeit der Ware beim Lieferanten ist nicht möglich, da der bilanzierende Verkäufer diesen in der Regel nicht kennt und auch nicht in zumutbarer Weise feststellen kann⁴. Eine Gewinnrealisierung kann vielmehr erst dann angenommen werden, wenn der Lieferant als Erfüllungsgehilfe des Verkäufers den Auftrag ausführt⁵. Dieser Zeitpunkt wird dem Verkäufer

¹Leffson S. 187

²Vellguth S. 92

³Vellguth S. 93

⁴Vellguth S. 93

⁵Schäfer S. 25; Vellguth S. 93

in der Regel durch den Unternehmer dadurch angezeigt, daß der Unternehmer ihm die Rechnung stellt und darin auf die Durchführung der Versendung hinweist.

d) Gewinnrealisierung, wenn die Ware versandfertig am Lager des Verkäufers liegt

Hat der Verkäufer die Ware schon bezogen und versandbereit am Lager liegen, so kann nach Vellguth¹ der Verkäufer den Gewinn ausweisen. In der Regel steht zwar der Umfang der Aufwendungen für die Erfüllung des Verkaufs fest. Auch hat der Verkäufer geprüft, ob er die bezogenen Waren zur Erfüllung verwenden kann. Aber der Verkäufer hat noch nicht alles getan, was er nach dem Kaufvertrag schuldet. Er hat lediglich die Ware beschafft. Die Beschaffung ist aber nicht Gegenstand der schuldrechtlichen Verpflichtung des Kaufvertrags. Auf Grund des Kaufvertrags verpflichtet sich vielmehr der Kaufmann zur Lieferung und Übereignung der Ware. Der Unternehmer trägt noch die Gefahr des zufälligen Untergangs der Sache. Leistungshandlung und Leistungserfolg stehen noch aus. Die verkaufte Ware wird noch beim Verkäufer bilanziert. Eine Pflicht zur Gewinnrealisierung kann daher noch nicht angenommen werden². Auch ein Wahlrecht zur Gewinnverwirklichung wird man ablehnen müssen², da die Gewinnrealisierung Folge des dinglichen Erfüllungsgeschäfts ist. Wenn in der Literatur teilweise ein Wahlrecht zur Gewinnrealisierung angenommen worden ist, wenn der Käufer bereits den Kaufpreis mit der Bitte entrichtet hat die Ware noch einstweilen für ihn zu lagern³, so muß darauf hingewiesen werden, daß in diesem Fall der Verkäufer bereits erfüllt hat⁴. Die Übereignung durch körperliche Hingabe wurde nämlich in diesem Fall durch die Vereinbarung eines Besitzmittelungsverhältnisses nach § 930 BGB ersetzt. Bereits damit geht die Gefahr des zufälligen Untergangs der Ware auf den Käufer über. In diesem Fall wird man sogar eine Pflicht zum Gewinnausweis annehmen müssen⁵.

¹Vellguth S. 48 und 93; ebenso Maaßen S. 43; Littmann § 6 Anm. 223

²Leffson S. 205; Weber S. 25; Stapper S. 52 ff (53); Schäfer S. 23; wohl auch Gold ZfH 1932, 393 (398)

³Götzen S. 269; Weber S. 24

⁴Weber S. 24

⁵Schäfer S. 23; Stapper S. 54

II. Tausch

1. Durch den Tausch scheidet ebenso wie beim Verkauf das hingegabene Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen aus. Im Gegensatz zum Kaufvertrag tritt anstelle des hingegabenen Wirtschaftsguts ein anderes nicht in Geld bzw. einer Geldforderung bestehendes Wirtschaftsgut. Zwischen Kauf und Tausch bestehen bei wirtschaftlicher Betrachtung keine grundlegenden Unterschiede. Daß dies auch in rechtlicher Hinsicht nicht der Fall ist, ergibt sich aus § 515 BGB, wonach auf den Tausch die Vorschriften über den Kauf entsprechende Anwendung finden¹. Eine Veräußerung gegen Geld kann nicht anders behandelt werden als gegen Hingabe von nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsgütern.

2. Auch Tauschgeschäfte führen daher grundsätzlich zur Gewinnrealisierung². Tauschgeschäfte sind Anschaffungsgeschäfte³. Ein durch Tausch erworbenes Wirtschaftsgut ist daher mit den Anschaffungskosten zu aktivieren (§ 6 I EStG). Der Anschaffungspreis ist der Wert des weggegebenen Gegenstandes. Das Einkommensteuergesetz kennt keine Vorschrift für die Bewertung eines in Sachwerten bestehenden Anschaffungspreises. Der vom Unternehmer getätigte Aufwand kann nicht von dem mehr oder weniger zufälligen Buchwert des hingegabenen Wirtschaftsguts abhängen⁴. Als Anschaffungskosten des eingetauschten Wirtschaftsguts ist vielmehr der tatsächliche, gemeine Wert des in Tausch gegebenen Gegenstandes zur Zeit der Hingabe anzusehen⁵. Der gemeine Wert ist der Betrag, der sich für das hingegabene Wirtschaftsgut als Preis bei einem Bargeschäft zwischen den Vertragsparteien ergeben würde. Er stellt also den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis dar⁶. Der Tausch führt daher

¹Götzen S. 332

²BFH v. 12.03.1969 BStBl 1969 BStBl 1969 II, 381 (383); BFH v. 14.06.1967 BStBl 1967 III, 574; Götzen S. 334; Grieger DStZ A 1959, 33; Littmann StuW 1948, 649; kritisch von Wallis FR 1956, 221;

³Littmann aaO; Grieger aaO

⁴RFH v. 13.02.1929 RStBl 1929, 267; RFH v. 20.01.1926 RStBl 1926, 192; RFH v. 14.06.1925 RFHE 17, 105; Grieger aaO; Thiel DB 1958, 1431

⁵vgl. statt aller: BFH v. 27.05.1970 BStBl 1970 II, 7; BFH v. 08.07.1964 BStBl 1964 III, 561; BFH v. 11.10.1960 BStBl 1960, III, 493; BFH v. 16.12.1958 BStBl 1959 III, 30 (32); BFH v. 04.04.1957 BStBl 1957 III, 195 (196); BFH v. 13.09.1955 BStBl 1955 III, 320; BFH v. 17.05.1952 BStBl 1952 III, 208

⁶BFH v. 11.10.1960 BStBl 1960 III, 492; vgl. auch § 10 BewG

zwingend zur Aufdeckung der im hingegebenen Wirtschaftsgut steckenden stillen Reserven¹. Es tritt eine Gewinnrealisierung insoweit ein, als der Tauschwert des hingegebenen Wirtschaftsguts den Buchansatz übersteigt. Eine Übertragung der stillen Reserven vom hingegebenen auf das eingetauschte Wirtschaftsgut ist grundsätzlich nicht zulässig. Auf den Willen des Kaufmanns, durch den Tausch einen Gewinn zu realisieren, kommt es nicht an. Keinem Kaufmann wird, wenn von seinem Willen eine steuerliche Belastung abhängt, einen dahingehenden Willen äußern².

3. Nicht in jedem Fall muß jedoch beim Tausch eine Realisierung der in dem weggegebenen Wirtschaftsgut steckenden stillen Reserven eintreten. Der Grundsatz, daß der Tausch zur Aufdeckung der stillen Reserven des weggegebenen Wirtschaftsguts führt, hat durch die Rechtsprechung eine gewisse Auflockerung erfahren.

a) Stille Reserven, die durch eine behördlich erzwungene Veräußerung (Maßnahmen zur Vermeidung einer drohenden Enteignung, Zwangstausch, Maßnahmen der Enteignung) oder durch höhere Gewalt ausgelöst werden, dürfen auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden³. Denn hier erfolgt auch bei objektiver Betrachtung die Veräußerung nicht zum Zwecke der Gewinnrealisierung. Dies führt dazu, daß das empfangene Wirtschaftsgut mit dem Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsgut angesetzt und damit die Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden kann. Auf sonstige Zwangslagen können diese Grundsätze allerdings nicht übertragen werden⁴.

b) Beim Tausch von Wertpapieren hat darüberhinaus die Rechtsprechung eine Übertragung der stillen Reserven ebenfalls zugelassen, wenn die getauschten Anlagegüter art-, wert- und funktionsgleich sind, daher wirtschaftlich als identisch angesehen werden können und deshalb der Tausch keine oder nur unbedeutende Auswirkungen auf den betrieblichen Organismus hat⁵. Der eingetauschte Gegenstand muß also im wesentlichen

¹Grieger DStZ A 1959, 33; Thiel DB 1958, 1431

²BFH v. 16.12.1958 BStBl 1959 III, 30 (33); Grieger aaO; Neumann S.223

³BFH v. 29.03.1979 DB 1979, 1393; BFH v. 21.02.1978 BStBl 1978 II, 428; BFH v. 08.10.1975 BStBl 1976 II, 186; BFH v. 15.05.1975 BStBl 1975 II, 692; BFH v. 24.05.1973 BStBl 1973 II, 582; BFH v. 08.07.1964 BStBl 1964 III, 562/563; vgl. auch Abschnitt 35 II EStR; Hoffmann FR 1956, 42; Thiel DB 1958, 1433; Grieger DStZ A 1959 II, 33 (34)

⁴BFH v. 04.04.1957 BStBl 1957 III, 195; Grieger DStZ A 1959, 33 (34)

⁵BFH v. 02.11.1965 BStBl 1966 III, 127 (128); BFH v. 16.12.1958 BStBl 1959 III, 30; BFH v. 12.09.1951 BStBl 1951 III, 193 (194); RFH v.

denselben betrieblichen Zweck erfüllen wie der hingetauschte. Nur dann kann von einer wirtschaftlichen Identität gesprochen werden. Dieser Begriff ist eng auszulegen¹.

Eine Gleichwertigkeit der getauschten Wirtschaftsgüter ist anzunehmen, wenn die gemeinen Werte der hingegebenen und der eingetauschten Wirtschaftsgüter sich in etwa einander entsprechen. Diese Voraussetzung liegt in der Regel vor, weil sich bei einem gegenseitigen Vertrag Leistung und Gegenleistung auszugleichen pflegen². Die Tatsache, daß sich jeder Tauschpartner von dem Tausch einen geschäftlichen Vorteil verspricht, führt nicht zur Verneinung der Gleichwertigkeit.

Die übrigen Merkmale "Funktionsgleichheit" und "Gleichartigkeit" entziehen sich einer juristischen Formulierung und gehen ineinander über³. Die Funktionsgleichheit ist zu bejahen, wenn die eingetauschten Wirtschaftsgüter bei objektiver Betrachtung die gleiche betriebliche Funktion erfüllen wie die hingegebenen Wirtschaftsgüter oder bei wirtschaftlicher Betrachtung die gleichen Wirtschaftsgüter repräsentieren und deshalb nur eine formale Änderung des Betriebsvermögens vorliegt⁴.

Über den Tausch von Wertpapieren hinaus sind aber auch Fälle denkbar, in denen bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalls abweichend von der bürgerlich-rechtlichen Beurteilung die getauschten Wirtschaftsgüter als wirtschaftlich identisch anzusehen sind und deshalb steuerlich überhaupt kein Tausch vorliegt. Der BFH war in seinem Gutachten vom 16.12.1958⁵ der Auffassung, daß die für die Beurteilung der Nämlichkeit von getauschten Aktien und sonstigen Anteilsrechten entwickelten Grundsätze nicht ohne weiteres auf den Tausch anderer Wirtschaftsgüter übertragen werden könnten. Dagegen wurde im Schrifttum⁶ zum Teil für eine weitergehende Übertragung stiller Reserven auf

29.03.1944 RStBl 1945, 18; RFH v. 27.10.1942 RStBl 1942, 1131 (1132); RFH v. 10.04.1940 RStBl 1940, 595, 596; RFH v. 02.11.1938 RStBl 1939, 116; RFH v. 08.08.1934 StuW 1934, Nr. 689; RFH v. 24.08.1934 RFHE 54, 128/129; RFH v. 11.10.1933 StuW 1934 Nr. 92; RFH v. 09.05.1933 RStBl 1933, 999 (1003); RFH v. 01.03.1933 RStBl 1933, 427; RFH v. 13.06.28 RStBl 1928, 378; vgl. auch Rau DB 1967, 794 f; Hoffmann StuW 1960, 137 (139 ff); Grieger DStZ A 1959, 33 (36 ff); Zitzlaff StuW 1943, 257; Gebhardt DStZ 1942, 514 und 1936, 1182; a.A. Thiel DB 1958, 1281 und 1431, der das Kriterium der wirtschaftlichen Nämlichkeit als zu verschwommen und zu vage ansieht.

¹BFH v. 16.12.1958 aaO; Neumann S. 223

²BFH v. 16.12.1958 aaO, S. 32 f; Grieger DStZ A 1959, 33 (36)

³BFH v. 16.12.1958 aaO; BFH v. 02.11.1965 aaO; Grieger DStZ A 1959, 33 (37)

⁴BFH v. 16.12.1958 aaO; Rau DB 1967, 794; Grieger DStZ A 1959, 33 (36)

das übertragene Wirtschaftsgut eingetreten. Eine Gewinnrealisierung ist am ehesten noch beim Tausch von Wirtschaftsgütern des notwendigen Anlagevermögens zu verneinen, denen im Betrieb eine ganz bestimmte Funktion zukommt¹. Hier können dieselben Grundsätze angewendet werden wie beim Tausch von Wertpapieren. Dagegen hat beim Tausch von nicht notwendigen und neutralen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die funktionelle Betrachtung deshalb kein Raum, weil eine notwendige betriebliche Funktion, um deren Fortsetzung es beim Tausch gehen könnte, gar nicht zu erfüllen ist. Hier wird daher regelmäßig eine Gewinnrealisierung anzunehmen sein². Die Funktion des Umlaufvermögens besteht schließlich überhaupt in der Veräußerung, weshalb beim Tausch von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens eine Gewinnrealisierung anzunehmen ist³.

III. Werkvertrag

1. Gewinnrealisierung, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit dem Besteller noch nicht hergestellt ist

Ist das Wirtschaftsgut noch nicht hergestellt, kann der Unternehmer vorzeitig keinen Gewinn ausweisen⁴. Der Herstellungsaufwand kann frühestens im Zeitpunkt der Fertigstellung genau ermittelt werden⁵. Der Hersteller ist zwar in der Regel in der Lage den Aufwand in etwa vorzuschätzen. Unvorhergesehene Ereignisse können aber den vom Unternehmer zu tragenden Aufwand erheblich erhöhen und damit den Gewinn beeinträchtigen. Dies gilt umsomehr, wenn die Herstellung kompliziert und die Herstellungsdauer lang ist, weil sich gerade hierdurch die Kosteneinflußfaktoren erheblich ändern können⁶. Be-

⁵ BStBl 1959 III, 30; ebenso BFH v. 08.07.1964 BStBl 1964 III, 561; BFH v. 02.11.1965 BStBl 1966 III, 127; BFH v. 27.05.1970 BStBl 1970 II, 743; BFH v. 18.12.1970 BStBl 1971 II, 237; BFH v. 15.05.1975 BStBl 1975 II, 692; BFH v. 29.03.1979 DB 1979, 1393; Grieger DStZ A 1959, 33 (34); Steinfeld Inf A 1959, 18; Hoffmann StuW 1960, 137 (139); Theis FR 1953, 242 f

⁶ von Vallis FR 1956, 221; van der Velde Wpg 1950, 488 (492); wohl auch Zezschwitz DB 1957, 805 (806) und Wallenhorst BB 1967, 1147 (für den Grundstückstausch)

¹ Littmann StuW 1948, 650; Götzen S. 334

² Littmann aaO, Sp. 651; Götzen S. 334 ff

³ BFH v. 17.05.1952 BStBl 1952 III, 208; Littmann aaO

⁴ Vellguth S. 104

⁵ Götzen S. 275; Vellguth S. 104

⁶ Götzen S. 275

schaffungs- und Lieferungsrisiken, auch bezüglich der rechtzeitigen und ordnungsgemäßen, d.h. mängelfreien Lieferung, lassen sich noch nicht genau abschätzen.

2. Gewinnrealisierung, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Vertragsschlusses oder später bereits hergestellt ist

Insoweit gelten die beim Verkauf aufgestellten Grundsätze entsprechend¹. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung besteht kein Unterschied, ob das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist.

3. Herstellung und Abnahme des Werks

Beim Werkvertrag ist der Besteller verpflichtet, das vertragsmäßig hergestellte Werk abzunehmen (§ 640 I BGB). Abnahme bedeutet nicht nur die körperliche Hinnahme, sondern auch die Anerkennung als vertragsgemäße Herstellung². Ist auf Grund der Beschaffenheit des Werks eine Abnahme ausgeschlossen, so tritt an ihre Stelle die Vollendung des Werks (§ 646 BGB). Die Abnahme bzw. die im Fall des § 646 BGB ihr gleichzusetzende Vollendung des Werks hat folgende, hier maßgebende Wirkungen:

1. Die Schuld des Unternehmers konzentriert sich auf das hergestellte Werk. Bei Mängeln des Werks ist daher der Hersteller nicht mehr zur Neuherstellung des Werks verpflichtet.
2. Die Gefahr geht auf den Besteller über (§§ 644, 645 BGB).
3. Die Vergütung wird fällig (§ 641 BGB).

Regelmäßig wird daher erst in diesem Zeitpunkt der Gewinn auf Seiten des Unternehmers verwirklicht³. Die Risiken sind auf ein überschaubares Maß zusammengeschumpft. Der Unternehmer hat den Werklohnanspruch, gegebenenfalls unter Berücksichtigung eines Delkredererisikos und einer drohenden Gewährleistungshaftung, auszuweisen.

¹Vellguth S. 105

²Palandt § 640 Anm. 1; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 t (5); Mittelbach DStZ A 1957, 375

³BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, 27; BFH v. 19.02.1959 StRK EStG § 6 I Ziffer 2 R 86; OFH v. 13.01.1950 BayFinBl 1950, 84; OFD Bremen Vfg. v. 29.02.1952 DB 1952, 522; Mittelbach aaO; demgegenüber hatte der BFH im Urteil vom 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291 (293) der Abnahme keine entscheidende Bedeutung beigemessen.

IV. Dienstvertrag

1. Allgemeines

a) Mit dem Werkvertrag hat der Dienstvertrag gemeinsam, daß beide eine entgeltliche Arbeitsleistung zum Inhalt haben. Beim Dienstvertrag wird jedoch nur die Arbeitsleistung als solche und nicht wie beim Werkvertrag darüber hinaus auch ein bestimmter Erfolg, d.h. das Arbeitsergebnis, geschuldet. Dienstverträge kommen in der verschiedensten Gestalt vor. Sie können auf eine einmalige Leistung gerichtet sein, wie etwa eine einmalige Beratung durch einen Rechtsanwalt. Sie können jedoch auch, was häufig der Fall ist, Dauer-schuldverhältnisse darstellen, wo der Dienstleistungsverpflichtete seine Dienstleistung zeitraumbezogen, zeitabschnittsweise und ständig wiederkehrend zur Verfügung stellt.

b) Der Anspruch auf die Vergütung entsteht bürgerlich-rechtlich bereits dem Grunde nach mit Vertragsschluß. Er setzt nicht voraus, daß die Dienste bereits geleistet sind¹. Der Dienstverpflichtete ist jedoch zur Vorleistung verpflichtet und kann seine Vergütung erst nach Leistung seiner Dienste verlangen. Werden die Dienste zeitabschnittsweise geschuldet, kann die Vergütung erst nach Erbringung der Leistung in diesem Zeitabschnitt bzw. nach Ablauf dieses Zeitabschnitts verlangt werden. Vorher ist die Vergütung nach § 614 BGB noch nicht fällig.

c) Dienstverträge kommen vor allem bei Freiberuflern vor. Diese haben zwar grundsätzlich ein Wahlrecht, ob sie ihren Gewinn durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach § 4 III EStG oder durch Vermögensvergleich nach § 4 I EStG ermitteln wollen. Entscheidet sich jedoch der Steuerpflichtige für die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach § 4 I EStG, dann hat er die sich hieraus ergebenden Folgerungen zu ziehen. Dazu gehört auch die Aktivierung bereits wirtschaftlich entstandener Forderungen².

¹ Palandt § 611 Anm. 6a; a.A. offenbar Pünder BB 1961, 525

² BFH v. 24.03.1960 BStBl 1960 III, 268 (269); BFH v. 02.09.1954 BStBl 1954 III, 314; BFH v. 06.02.1964 StRK EStG § 4 R 677; BFH v. 05.11.70 BStBl 1971 II, 168; FG Düsseldorf v. 25.02.1958 EFG 1959, 156 (157); FG Hannover v. 29.04.1959 EFG 1959, 234 (235); Thoma FR 1957, 195

d) Der Vergütungsanspruch aus einem Dienstvertrag ist zu aktivieren, sobald der Steuerpflichtige die von ihm geschuldete Dienstleistung erbracht hat, wenn also der erteilte Auftrag von ihm ausgeführt ist¹. Mit der Erbringung der vertraglich geschuldeten Leistung kann nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts dem Dienstverpflichteten der Vergütungsanspruch nicht mehr streitig gemacht werden. Er ist nunmehr als Vermögenswert entstanden. Die steuerrechtliche Entstehung des Anspruchs stimmt also in diesem Fall mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Fälligkeit des Anspruchs nach § 614 BGB überein².

e) Im übrigen kann der Steuerpflichtige auch vor vollständiger Erfüllung der von ihm geschuldeten Dienstleistung entsprechende Teile seiner Vergütung schon dann verlangen und sie folglich auch in der Bilanz ausweisen, wenn er abgrenzbare Teilleistungen erbracht hat. Die Abgrenzbarkeit kann sich einmal aus der Natur der Teilleistung ergeben³. Besteht bei solchen, bis zum Bilanzstichtag erbrachten, selbständig abrechenbaren Teilleistungen ein Anspruch auf Vergütung nach einer Gebührenordnung oder auf Grund von Vereinbarungen zwischen den Beteiligten, so muß dieser Anspruch sogar aktiviert werden⁴. Irgendwelche Zweifel an der Höhe des Anspruchs, die diesen so unsicher erscheinen lassen, daß er nicht Gegenstand einer Aktivierungspflicht sein könnte, bestehen dann nicht. Entsteht der Anspruch auf die Vergütung mit Ablauf bestimmter Zeitabschnitte, was in der Regel bei allen Dienstverträgen, die Dauerschuldverhältnisse sind, der Fall ist und hat der Unternehmer für diesen Zeitabschnitt seine Leistung in vollem Umfang erbracht, so muß ebenfalls dieser Anspruch aktiviert werden⁵. Der Steuerpflichtige hat zwar be ogen auf die Gesamtlaufzeit des Vertrags nur eine Teilleistung erbracht, es handelte sich jedoch insoweit um eine vollstän-

¹ BFH v. 05.11.1970 aaO; BFH v. 24.03.1960 aaO; BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291 (293); FG Düsseldorf v. 25.02.1958 aaO; FG Berlin v. 20.11.1973 EFG 1974, 303; Erlaß FinMin NRW v. 12.02.1962 Inf. 1962, 93; Schäfer S. 25/26; Stapper S. 71; Thoma aaO;

² BFH v. 06.02.1964 aaO; FG Berlin v. 20.11.1973 aaO

³ z.B. beim Steuerberater: Buchhaltungsarbeiten, Bilanzaufstellung, Steuererklärungen

⁴ BFH v. 28.01.1960 aaO; BFH v. 06.02.1964 aaO; FG Düsseldorf v. 25.02.1958 aaO; FinMin NRW Erlaß v. 12.02.1962 aaO; Thoma aaO; Pünder BB 1961, 522; Lenz StWa 1959, 224 (225); BFH v. 13.12.1979 FR 1980, 249 (250)

⁵ BFH v. 06.02.1964 StRK EStG § 4 R 677

dige Erfüllung für den betreffenden Zeitraum. Der Anspruch auf das Entgelt ist nach Ablauf des Zeitraums entstanden und kann dem Dienstleistungsverpflichteten nicht mehr streitig gemacht werden, und zwar auch dann nicht, wenn er seine Dienstleistung für die folgenden Zeiträume nicht mehr erbringt.

f) Der Abnahme der Leistung durch den Dienstherrn kommt im Gegensatz zum Werkvertrag für das Entstehen des Vergütungsanspruchs keinerlei Bedeutung zu. Bei Dienstleistungen hat die Abnahme lediglich die Bedeutung der Anerkennung als vertragsmäßige Leistung. Eine weitergehende Bedeutung kommt ihr nicht zu. Insbesondere wird durch sie die Entstehung des Vergütungsanspruchs nicht berührt. Dies zeigt auch ein Vergleich mit den Regelungen des Werkvertragsrechts. So ist beim Werkvertrag die Abnahme Voraussetzung für den Übergang der Leistungsgefahr und für die Fälligkeit des Werklohns. Die Vorschriften des Dienstvertragsrechts kennen jedoch den Begriff der Abnahme überhaupt nicht. Insbesondere ist der Eintritt der Fälligkeit der Vergütung von der Abnahme unabhängig, sondern hängt allein von der Erbringung der Leistung ab. Bei der erfolgsbezogenen Leistung auf Grund eines Werkvertrags schuldet der Unternehmer den Eintritt des Erfolgs. Die Werkleistung ist damit mit ungleich höheren Risiken behaftet als die Dienstleistung. Der Besteller einer Werkleistung wird häufig Mängelrügen erheben. Hat der zur Leistung Verpflichtete nicht den von ihm geschuldeten Erfolg erbracht, muß er gegebenenfalls neu leisten oder sich eine Minderung des Werklohns gefallen lassen. Deshalb bedarf es zum Ausgleich des höheren Risikos im Werkvertragsrecht des Korrektivs der Abnahme durch den Besteller. Eine Dienstleistung ist demgegenüber mit keinen so hohen Risiken belastet. Selbst wenn der Dienstverpflichtete schlecht leistet, hat er einen Vergütungsanspruch. Dieser mindert sich auch grundsätzlich nicht. Hier bedarf es nicht des Korrektivs der Abnahme der Leistung durch den Dienstherrn. Jedoch ist zu beachten, daß die Dienstleistung im Regelfall dem Dienstherrn gegenüber zu erbringen ist und die Dienstleistung ihm auch zugänglich gemacht werden muß. Auch hier bedarf es zur Erbringung der Leistung dann der Entgegennahme durch den Dienstherrn. Ob dieser allerdings die Leistung billigt, ist jedoch unmaßgeblich.

g) Der Rechnungserteilung kommt für die Aktivierung keine Bedeutung zu. Auch noch nicht in Rechnung gestellte, aber bereits entstandene Forderungen sind zu aktivieren.¹

2. Die Aktivierung der Vergütung

a) bei Ärzten

Der Arzt hat grundsätzlich seine Leistung mit der Heilbehandlung erfüllt. Damit ist sein Honoraranspruch entstanden. Dies gilt jedenfalls bei Privatpatienten.²

Bei Kassenpatienten liegen die Verhältnisse anders. Hier richtet sich die Forderung nicht gegen den einzelnen Patienten. Der Honoraranspruch wird vielmehr gegenüber der kassenärztlichen Vereinigung geltend gemacht. Die Krankenkassen zahlen an diese eine Gesamtvergütung, welche entsprechend dem von dieser erstellten Honorarverteilungsmaßstab auf die einzelnen Ärzte verteilt wird.³ 4 Der Anspruch des Kassenarztes an die Kassenärztliche Vereinigung entsteht mit dem Ablauf jedes Kalendervierteljahres im gebührentechnischen Sinn. Denn für jedes Kalendervierteljahr ist vom Arzt für den einzelnen Patienten eine Rechnungskarte mit Krankenschein oder Bestätigungskarte der Krankenkasse bei der Kassenärztlichen

¹ Der RFH hatte noch freiberuflich Tätige, die ihren Gewinn nach § 4 I EStG ermitteln, nicht für verpflichtet gehalten, Forderungen, für die noch keine Rechnungen ausgestellt sind, in der Bilanz auszuweisen (RFH v. 05.08.1931 StuW 1931 Nr. 891; RFH v. 09.09.1931 StuW 1931 Nr. 956; ebenso FG Düsseldorf v. 11.12.1957 EFG 1958, 164; Oswald FR 1957, 470). Dies ist jedoch zu Recht vom BFH aufgegeben worden. Einmal würde dies bedeuten, daß es der Steuerpflichtige in der Hand hätte, willkürlich durch Rechnungserteilung zu bestimmen, wann eine Forderung, die bereits rechtlich und wirtschaftlich entstanden ist, zu aktivieren ist. Zum anderen muß der Freiberufler, wenn er schon die Gewinnermittlung nach § 4 I wählt, auch alle Folgerungen hieraus tragen und wie andere Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 I EStG ermitteln, auch noch nicht in Rechnung gestellte Forderungen ausweisen. Es gibt nur einen Vermögensvergleich nach § 4 I, der für alle Steuerpflichtige gleichmäßig gilt. (BFH v. 20.05./02.09.1954 BStBl 1954 III, 314; BFH v. 24.03.1960 BStBl 1960 III, 268 (269); BFH v. 28.01.1960 BStBl 1960 III, 291; BFH v. 06.02.1964 StRK EStG § 4 R 677; BFH v. 05.11.1970 BStBl 1971 II, 167 (168); FG Berlin v. 20.11.1973 EFG 1974, 303; FG Düsseldorf v. 25.02.1958 EFG 1959, 156; FG Hannover v. 29.04.1959 EFG 1959, 234 (235); Erlaß FinMin NRW v. 12.02.1962 Inf. 1962, 93; Thoma FR 1957, 195).

² BFH v. 24.03.1960 BStBl 1960 III, 268 (270); BFH v. 14.05.1965 BStBl 1965 III 438 (439); FG Hannover v. 29.04.1959 = EFG 1959, 234 (235); a. A. FG Düsseldorf v. 11.12.1957 EFG 58, 164 mit der unzutreffenden Begründung, solange die Rechnungen noch nicht ausgeschrieben seien, lägen die im Rahmen der Gebührenordnung festzu-

Vereinigung einzureichen, worauf diese entsprechend dem Honorarverteilungsmaßstab mit ihm abrechnet.¹ Soweit die Heilbehandlung am Quartalsende abgeschlossen ist, hat der Arzt seine Leistung vollendet und den Honoraranspruch zu aktivieren. Aber auch bei einer über das Quartalsende hinaus weiterlaufenden, ärztlichen Behandlung des Patienten, ist der Honoraranspruch zu berücksichtigen. Die Abrechnung zum Quartalsende erfolgt ohne Rücksicht darauf, ob die ärztliche Behandlung bereits beendet ist. Es liegen bereits Honoraransprüche für Teilleistungen vor, auf deren Vergütung ein Anspruch nach einer Gebührenordnung besteht, so daß diese zu aktivieren sind.² Daß die Abrechnung der Honorare durch die Verrechnungsstelle erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt, steht nicht der Annahme entgegen, daß der Gewinn wirtschaftlich verwirklicht ist.³ Auch daß die Forderung vor Abrechnung in ihrer Höhe unbestimmt ist, weil die Errechnung und Festsetzung der Gebühren durch die Kassenärztliche Vereinigung nach einem Verteilungsschlüssel erfolgt, ist unerheblich. Die am Bilanzstichtag bestehende Unkenntnis über die Höhe der Forderungen wird in der Regel bis zur tatsächlichen Erstellung der Bilanz durch die zwischenzeitlich erfolgte Abrechnung beseitigt sein. Die Kenntnis, die der Arzt bis zur Bilanzaufstellung von Vorgängen erhält, die die Verhältnisse am Bilanzstichtag betreffen, muß noch verwertet werden. Notfalls ist die Höhe des Honoraranspruchs zu schätzen.⁴

setzenden Honorarforderungen an den Privatpatienten noch nicht fest. Der Festsetzung des Honorars müsse vielmehr erst ein Entschluß des Arztes vorausgehen, indem er die Honorare durch eine Willensentscheidung der Höhe nach im vorgenannten Rahmen festlege. Diese Willensentscheidung kann der Arzt aber auch bereits bei der Aufstellung der Bilanz treffen. Bis zu dieser hat er sie im übrigen in der Regel auch schon getroffen (Aufhellungstheorie).

³BFH v. 24.03.1960 aaO; FG Düsseldorf v. 11.12.1957 aaO; FG Hannover v. 29.04.1959 aaO

⁴Die Geltendmachung des Honoraranspruchs gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung für ärztliche Leistungen an Kassenpatienten und die Verrechnung über diese ändert nichts daran, daß es sich um Bezahlung für ärztliche Leistungen handelt.

¹BFH v. 24.03.1960 aaO; FG Düsseldorf v. 11.12.1957 aaO; FG Hannover v. 29.04.1959 aaO

²BFH v. 14.05.1964 BStBl 1965 III, 438 (440); a. A. VG Berlin v. 02.12.1957 EFG 1958, 196

³BFH v. 24.03.1960 aaO; FG Düsseldorf v. 11.12.1957 aaO; FG Hannover v. 29.04.1959 aaO, S. 236;

⁴BFH v. 24.03.1960 aaO; FG Düsseldorf v. 11.12.1957 aaO; FG Hannover v. 29.04.1959 aaO

b) bei Rechtsanwälten

Auch die Honorarforderung des Rechtsanwalts ist auszuweisen, sobald dieser seine Leistung erbracht hat. Bei bis zum Bilanzstichtag erbrachten, selbständig abrechenbaren Teilleistungen, bei denen ein Anspruch auf Vergütung nach der BRAGO oder auf Grund von Vereinbarungen zwischen den Beteiligten besteht, ist dieser ebenfalls zu aktivieren.

Die Gebühren nach der BRAGO entstehen für einzelne Tätigkeitsmerkmale des Rechtsanwalts. So entsteht die Verhandlungsgebühr des § 31 I Nr. 2 BRAGO mit der Stellung eines Sachantrags in der mündlichen Verhandlung, die Beweisgebühr mit dem Erlaß eines Beweisbeschlusses durch das Gericht. Diese Gebühren fallen bereits mehr oder weniger bald nach der Auftragserteilung an. Sie sind selbständig abrechenbar. Dies hat jedoch nicht zur Folge, daß sie bereits mit ihrer "Entstehung als Teilentgelt" zu aktivieren sind. Die in der Gebührenordnung vorgesehenen Gebühren, z. B. Verhandlungs- und Beweisgebühr, sind in ihrer Höhe nach unabhängig davon, ob einmal oder mehrere Male verhandelt wurde, ob eine oder mehrere Beweisaufnahmen durchgeführt werden.¹ Diese Gebühren entstehen zwar relativ bald nach der Mandatsübernahme, gelten aber auch noch nachfolgende Tätigkeiten des Rechtsabwalts ab. Die Auffassung, das "gebührenordnungsmäßige Entstehen" der einzelnen Gebühren sei das Bilanzierungskriterium, wie dies zeitweilig die OFD Frankfurt², Mittelbach³ und Spörlein⁴ vertreten haben, kann daher nicht gefolgt werden.⁵

Eine Aktivierung von Teilansprüchen des Rechtsanwalts kommt demgegenüber in folgenden Fällen in Betracht:

- a) wenn im gerichtlichen Verfahren am Bilanzstichtag eine Instanz beendet ist, jedoch der Auftrag sich auf mehrere Instanzen erstreckt (entsprechend der Regelung des § 16 BRAGO)⁶

¹Pünder BB 1961, 524

²mitgeteilt bei Pünder aaO, S. 523

³FR 1955, 182

⁴AnwBl 1960, 8

⁵Herrmann-Heuer § 5 Anm. 49 z "Honoraransprüche" (4); Pünder aaO

⁶BdF Schreiben v. 02.02.1962 DB 1962, 219; Erlaß FinMin NRW v. 12.02.62 Inf 1962, 93; Pünder BB 1961, 525

- b) wenn infolge eines Gerichtsbeschlusses das Verfahren länger als drei Monate ruht (vgl. § 16 BRAGO).¹
- c) wenn dem RA auf Grund von Sondervereinbarungen bereits vor Beendigung des Auftrags ein Anspruch auf einen Teil des Honorars zusteht.² Beim RA kommt dies allerdings nur ausnahmsweise vor.
- d) nach Abschluß des Erkenntnisverfahrens, auch wenn noch das Vollstreckungsverfahren nachfolgt.
- e) nach Abschluß eines Vorverfahrens, wenn hierfür eine besondere Gebühr anfällt, die nicht von den Gebühren im Hauptsacheverfahren konsumiert wird.

V. Aktivierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters

Die Leistung des Handelsvertreters besteht darin, Geschäfte anzubahnen bzw. abzuschließen, die im Interesse des Geschäftsherrn liegen. Wann ein Handelsvertreter seinen Provisionsanspruch zu aktivieren hat, richtet sich nach den Grundsätzen über die Bilanzierung schwebender Verträge.³ Der Gewinn aus der Vermittlungstätigkeit des Handelsvertreters ist dann verwirklicht, wenn sein Provisionsanspruch entstanden und mit keiner wesentlichen Gefahr des Untergangs oder der Kürzung belastet ist.⁴ Dies kann jedoch nur unter Berücksichtigung der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls entschieden werden. Dabei sind die jeweiligen zwischen dem Geschäftsherrn und dem Handelsvertreter abgeschlossenen Vereinbarungen zu beachten.⁵

¹Pünder aaO

²BdF Schreiben v. 02.02.1962 DB 1962, 219; Erlaß FinMin NRW v. 12.02.1962 Inf. 1962, 93; Pünder BB 1961, 525

³BFH v. 30.09.1964 BStBl 1965 III, 466; FG Düsseldorf v. 12.08.1959 EFG 1960, 214

⁴Heuer FR 1956, 483

⁵BFH v. 12.03.1954 BStBl 1954 III, 149; BFH v. 18.03.1954 BStBl 1954 III, 157; BFH v. 05.06.1956 StRK EStG § 5 R 93; Heuer aaO; Theis DB 1956, 831; Vangerow StuW 1954, 350

1. Der Provisionsanspruch des Handelsvertreters in handelsrechtlicher Sicht

a) Die gesetzliche Regelung

Der Handelsvertreter hat Anspruch auf Provision für alle während des Vertragsverhältnisses abgeschlossenen Geschäfte, welche auf seine Tätigkeit zurückzuführen sind oder mit Dritten abgeschlossen wurden, die er als Kunden für Geschäfte der gleichen Art gewonnen hat (§ 87 I HGB). Der Provisionsanspruch entsteht mit dem Abschluß des auf die Tätigkeit des Handelsvertreters zurückzuführenden Geschäfts. Er steht jedoch unter der aufschiebenden Bedingung, daß der Unternehmer das Geschäft auch ausführt (vgl. § 87 a I 1 HGB).¹ Der Provisionsanspruch hängt darüber hinaus jedoch auch vom Eingang der Zahlung des Kunden beim Geschäftsherrn ab. Steht fest, daß der Kunde nicht leistet, entfällt der Provisionsanspruch (vgl. § 87 a II HGB). Bereits empfangene Beträge sind zurückzuzahlen. Erst mit der Zahlung des Kunden ist daher die Provision endgültig verdient. Der Provisionsanspruch ist also einerseits aufschiebend bedingt durch die Ausführung des Geschäfts seitens des Geschäftsherrn, andererseits auflösend bedingt durch die Nichtzahlung des Dritten.² Die Provision ist damit keine Leistungs- sondern eine Erfolgsvergütung.³

b) Abweichende vertragliche Vereinbarungen

Da § 87 a HGB ausdrücklich abweichende Vereinbarungen zuläßt, sind Handelsvertreterverträge, besonders was Art und Weise der Provisionszahlungen anbelangt, recht verschiedenartig ausgestaltet.

Handelsvertreter und Geschäftsherr können zugunsten des Handelsvertreters vereinbaren, daß der Provisionsanspruch bereits mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts ohne Rücksicht auf seine Ausführung durch den Unternehmer und die Erfüllung des Geschäfts durch den Dritten als unbedingter Anspruch entstehen soll.⁴

¹BGH v. 09.12.1963 DB 1964, 116; BFH v. 01.12.1960 BB 1961, 147; BFH v. 03.05.1967 BStBl 1967 III, 465; BFH v. 22.2.57 BStBl 1957 III, 182; BFH v. 29.11.1956 BStBl 1957 III, 234; Vangerow Stuw 1957, 555; Steuck DStR 1964, 99; Schmidt RWP-BL. S. 18; Stapper S. 74; a.A. Stier Stuw 1963, 757; Theis DB 1956, 831, wonach der Provisionsanspruch erst mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts entsteht.

²Steuck aaO; Schmidt aaO

³BFH v. 29.11.1956 aaO

⁴Schmidt RWP-BL. S. 18; Theis DB 1956, 831

Handelsvertreter und Geschäftsherr können jedoch auch vereinbaren, daß der Handelsvertreter den Anspruch auf die Provision erst mit der vollständigen Erfüllung des Geschäfts durch den Dritten erwerben soll. Der Provisionsanspruch ist dann bis zur Leistung des Dritten aufschiebend bedingt. In diesem Fall erwirbt der Handelsvertreter aber bereits mit der Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer einen Anspruch auf einen angemessenen Vorschuß (§ 87 a I 2 HGB).¹ Regelmäßig wird in den Handelsvertreterverträgen vereinbart, die Entstehung des Provisionsanspruchs an die vollständige Erfüllung durch den Dritten anzuknüpfen.² Die gesetzliche Regelung über die Entstehung des Provisionsanspruchs ist damit zur Ausnahme geworden.

Es wäre auch denkbar, die Entstehung der Provision unabhängig von der Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer und der Zahlung durch den Dritten an den Zeitpunkt zu knüpfen, in dem der Geschäftsherr mit dem Handelsvertreter über das Provisionsgeschäft abrechnet.³ Der Handelsvertreter hat jedoch nach § 87 a I 3 HGB einen Anspruch auf Provision, sobald und soweit der Dritte das Geschäft ausgeführt hat, bei der Verkaufsvermittlung also Zahlung geleistet hat.

2. Entwicklungsstadien des Vermittlungsgeschäfts

Nach der Entwicklung des Geschäfts gibt es verschiedene Stadien der Vermittlung:

- a) Aufsuchen von Interessenten
- b) Erteilung des Auftrags (Angebots) durch den geworbenen Kunden
- c) Annahme des Auftrags durch den Handelsvertreter (nur beim Abschlußvertreter)
- d) Anzeige (Übermittlung) des Auftrags an den Geschäftsherrn (beim Abschlußvertreter), d. h. die Mitteilung des Abschlußvertreters an den Geschäftsherrn über den Abschluß des Geschäfts
oder
Mitteilung des Vermittlungsvertreters an den Geschäftsherrn über die angebahnte Gelegenheit zum Abschluß des Geschäfts (beim Vermittlungsvertreter)

¹Schmidt aaO; Theis aaO

²Vangerow StW 1963, 729; dies war nach § 88 HGB a. F. sogar die gesetzliche Regel

³Theis aaO

- e) Entscheidung des Geschäftsherrn über Annahme oder Ablehnung des Auftrags (beim Vermittlungsvertreter) bzw. Erteilung einer Auftragsbestätigung (beim Abschlußvertreter)
- f) Ausführung des vermittelten Geschäfts durch Lieferung seitens des Geschäftsherrn an den Kunden
- g) Zahlung des Kunden an den Geschäftsherrn
- h) Abrechnung des Geschäftsherrn gegenüber dem Handelsvertreter
- i) Zahlung der Provision an den Handelsvertreter¹

Die Stadien f) - i) brauchen zeitlich nicht in der aufgeführten Reihenfolge abzulaufen.²

3. Der Zeitpunkt der Ausführung des Geschäfts durch den Handelsvertreter und die Abnahme durch den Geschäftsherrn

Die Aktivierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters und damit die Realisierung des Gewinns richtet sich gemäß den Grundsätzen über die Bilanzierung schwebender Geschäfte danach, wann der Handelsvertreter seine Leistung bewirkt und der Geschäftsherr sie abgenommen hat.³ Bei der Beurteilung der Aktivierungspflicht darf jedoch nicht an den Verhältnissen des Einzelfalls vorbeigegangen werden. Es sind insbesondere die Vereinbarungen zwischen Geschäftsherrn und Handelsvertreter hinsichtlich der zivilrechtlichen Entstehung, Art, Höhe und Fälligkeit der Provision zu berücksichtigen.

- a) Die Entstehung des Provisionsanspruchs mit Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn (gesetzliche Regelung)
- aa) Aktivierung des Provisionsanspruchs mit Abschluß und Anzeige des vermittelten Geschäfts

Der Handelsvertreter schuldet nicht einen Erfolg, d. h. die vollständige Durchführung des vermittelten Geschäfts, sondern nur eine vorbereitende Tätigkeit, die zur Erreichung des Erfolgs führen soll.⁴

¹Vangerow StW 1954, 349; Ehlers DB 1963, 1440; Steuck DStR 1964, 100; Hedemann VersW 1967, 85 (86)

²Vangerow aaO

³Deon S. 30/31; Veiel StW 1939, 882

⁴Veiel aaO, 883

Er soll Kunden für den Geschäftsherrn ermitteln, sie aufsuchen, auf ihre Eignung zum Geschäft, insbesondere ihre Zahlungsfähigkeit prüfen, sie zum Vertragsschluß bewegen und entweder den Vertrag selbst schließen und ihn an den Geschäftsherrn weiterleiten (Abschlußvertreter) oder das Vertragsangebot des Kunden dem Geschäftsherrn überbringen (Vermittlungsvertreter).¹ Mit dem Abschluß des Vertrags und der Anzeige an den Geschäftsherrn bzw. mit der Weiterleitung des Vertragsangebots des Kunden an den Geschäftsherrn hat der Handelsvertreter seine Leistung auf Grund des Handelsvertretervertrags vollständig erbracht und seinen, wenn auch aufschiebend bedingten Anspruch auf die Provision erworben.² Es bedarf, sofern keine abweichende Vereinbarung getroffen ist, keine weitere auf die Durchführung des Geschäfts gerichtete Tätigkeit des Handelsvertreters mehr. Mit dem Abschluß des Vertrags bzw. der Auftragsbestätigung gibt der Geschäftsherr dem Handelsvertreter zu erkennen, daß er dessen Leistung als vertragsgemäß ansieht. Der RFH hat daher im Urteil vom 15.02.1939³ unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung⁴ daraus gefolgert, daß eine Aktivierungspflicht des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters schon dann besteht, wenn der Handelsvertreter ein Geschäft vermittelt und den Abschluß des Geschäfts dem Geschäftsherrn angezeigt hat. Es komme nur darauf an, ob der Handelsvertreter seinerseits alles getan habe, was zur Erfüllung seiner Verpflichtung aus dem Handelsvertretervertrag gehöre. Mit der Herbeiführung und dem Abschluß des vermittelten Geschäfts sowie der Anzeige hierüber an den Geschäftsherrn sei die Tätigkeit des Handelsvertreters beendet. Der Handelsvertreter habe alles getan, um seine Provision zu verdienen. Ob und wann der vom Handelsvertreter vermittelte Vertrag zwischen Geschäftsherrn und Kunden erfüllt werde, sei steuerlich unerheblich. Ebenso sei steuerlich belanglos, daß nach bürgerlichem Recht dem Handelsvertreter im Zeitpunkt der Aktivierung der Provisionsforderung noch kein einklagbarer Anspruch zustehe.

¹Veiel aaO, 883

²RFH v. 15.02.1939 RStBl 1939, 606; Veiel aaO, 882/883; der Handelsvertreter kann nunmehr über den Anspruch auch verfügen, ihn also abtreten oder verpfänden

³RStBl 1939, 606; ebenso RFH v. 18.03.1942 RStBl 1942, 562; RFH v. 24.03.1943 RStBl 1943, 449; Veiel StuW 1939, 873 ff; Heinen S. 192

⁴Bis zum Urteil des RFH v. 15.02.1939 hatte der RFH (RFH v. 16.12.1936 StuW 1937 Nr. 87) die Ansicht vertreten, daß der Handelsvertreter wahlweise seine Provision mit dem Zeitpunkt der Vermittlung des Geschäfts und der Anzeige an den Geschäftsherrn oder auch erst bei

Entfielen der Provisionsanspruch wegen der Nichtdurchführung des Geschäfts wäre allenfalls die Provisionsforderung bilanzmäßig auszubuchen. Den aus der Bedingtheit des Provisionsanspruchs drohenden Gefahren könne nur durch Rückstellungen nach Maßgabe der Gefahrenhöhe Rechnung getragen werden.

bb) Aktivierung des Provisionsanspruchs mit Ausführung des
vermittelten Geschäfts

Wenn sich auch aus der Fassung des § 87 I HGB n.F., wonach der Handelsvertreter einen Provisionsanspruch für jedes von ihm vermittelte und vom Geschäftsherrn abgeschlossene Geschäft hat, ergibt, daß die Leistung des Handelsvertreters grundsätzlich mit dem Abschluß des Geschäfts durch den Geschäftsherrn abgenommen ist, erscheint es doch gerechtfertigt, die Pflicht zur Aktivierung des Provisionsanspruchs in der Bilanz des Handelsvertreters noch nicht im Zeitpunkt des Abschlusses des vermittelten Geschäfts, sondern erst bei dessen Ausführung durch den Geschäftsherrn, in der Regel also bei Lieferung der Ware an den Kunden, anzunehmen. Mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts und der Anzeige an den Geschäftsherrn ist zwar bereits eine wichtige Voraussetzung für das Entstehen der Provisionsforderung erfüllt, die Forderung ist jedoch damit wirtschaftlich noch nicht entstanden¹. Denn der Provisionsanspruch ist mit dem bloßen Abschluß des vermittelten Geschäfts noch nicht hinreichend gesichert. Der RFH berücksichtigt in seinem Urteil vom 15.02.1939 nicht hinreichend die Besonderheiten des Provisionsanspruchs gegenüber anderen Ansprüchen aus schwebenden Geschäften. Mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts entsteht lediglich ein aufschiebend bedingter Anspruch (vgl. § 87 a I HGB). Der Provisionsanspruch hängt nicht nur von der ordnungsgemäßen Erfüllung des Handelsvertretervertrags durch den Handelsvertreter ab, sondern auch von der Erfüllung eines weiteren schwebenden Geschäfts, nämlich des vermittelten Geschäfts². Obwohl der Handelsvertreter mit dem Abschluß und der Anzeige des

"Fälligkeit", die nach dem damals geltenden § 88 I 2 HGB a.F. bei Eingang der Zahlung des Kunden angenommen wurde, seiner Provisionsforderung in der Bilanz ausweisen könne.

¹BFH v. 05.06.1956 StRK EStG § 5 R 93

²FG Düsseldorf v. 12.08.1959 EFG 1960, 214

Geschäfts alles geleistet hat, wozu er verpflichtet war, ist der Provisionsanspruch des Handelsvertreters also noch mit dem recht erheblichen Risiko behaftet, ob auch das vermittelte Geschäft zur Ausführung gelangt¹. Das darf aber nicht so verstanden werden, daß in jedem Einzelfall zu prüfen ist, ob solche Risiken bestehen. Eine frühere Aktivierung ist auch dann nicht geboten, wenn auf Grund dieser Prüfung beachtliche Risiken nicht vorhanden sein sollten. Die Gefahr, daß das vermittelte Geschäft doch nicht zur Ausführung gelangt, darf ohne nähere Prüfung unterstellt werden und verbietet dem vorsichtigen Kaufmann, den Provisionsanspruch bereits mit Abschluß und Anzeige des vermittelten Geschäfts zu aktivieren². Erst mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn ist der Provisionsanspruch in ein sehr weitgehendes Stadium seiner Entstehung getreten. Er ist daher in diesem Zeitpunkt zu aktivieren³.

cc) Aktivierung des Provisionsanspruchs im Zeitpunkt des Zugangs der Provisionsabrechnung

Der BFH hat im Urteil vom 18.03.1954⁴ im Anschluß an ein Gutachten des Instituts für Finanzen und Steuern dem Zeitpunkt der Provisionsabrechnung besondere Bedeutung für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung beigemessen. Die Leistungsabnahme durch den Geschäftsherrn vollziehe sich in der Provisionsabrechnung gegenüber dem Handelsvertreter, die ihrerseits Voraussetzung der Gewinnrealisierung sei.

¹ BFH v. 03.05.1967 BStBl 1967 III, 464; BFH v. 12.03.1954 BStBl 1954 III, 149; FG Kassel v. 25.02.1953 EFG 1953, 27 (28); Steuck DStR 1964, 103; Holling DB 1954, 521; Schmidt RWP-BI. S. 19

² BFH v. 03.05.1967 aaO; Deon S. 31; Schmidt aaO; Vangerow StuW 1963, 729

³ BFH v. 03.05.1967 aaO; BFH v. 15.01.1963 BStBl 1963 III, 256; BFH v. 17.01.1963 BStBl 1963 III, 257; BFH v. 30.09.1964 StRK EStG § 5 R475; BFH v. 29.11.1956 BStBl 1957 III, 234; BFH v. 05.06.1956 DB 1956, 731; BFH v. 12.03.1954 BStBl 1954 III, 149; FG Kassel v. 25.02.1953 EFG 1953, 27 (29); Schmidt RWP-BI S. 15 (18); Stapper S. 75 f; Mutze S. 180; Deon S. 31; Kaatz FR 1957, 481; Heuer FR 1956, 483; Siber BB 1956, 917 und BB 1957, 702 (703); Theis DB 1957, 759; Bader BB 1954, 368; Stier StuW 1963, 753 (754ff)

⁴ BStBl 1954 III, 157 (159); ebenso FG Kassel v. 25.02.1953 EFG 1953, 27 (29); Holling DB 1954, 521, der erst im Zeitpunkt der Abrechnung eine Aktivierungspflicht annimmt.

Obwohl auch die Praxis die Provision erst an Hand der Provisionsabrechnung bilanziert, kann dem nicht gefolgt werden. Die Rechtsprechung hat auch weder vor noch nach diesem Urteil die Aktivierung des Provisionsanspruchs erst zum Zeitpunkt der Provisionsabrechnung zugelassen¹. Denn die Bilanzierung von Forderungen kann nicht von der Zufälligkeit abhängig gemacht werden, wann die Abrechnung dem Steuerpflichtigen zugeht. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die ordnungsgemäße Aufstellung der Bilanz erfordert, daß in ihr die gesamten Provisionsforderungen, die infolge der Durchführung des Geschäfts seitens des Geschäftsherrn bedingt entstanden sind, berücksichtigt werden². Die Provisionsforderung ist wirtschaftlich dem Jahr zuzurechnen, in dem sie verdient wird. Das ist aber nicht das Wirtschaftsjahr, in dem die Provisionsabrechnung vorgenommen wird, sondern das Jahr, in dem das vermittelte Geschäft abgeschlossen und ausgeführt worden ist.

Praktische Schwierigkeiten ergeben sich aus dieser Auffassung nicht. Wenn auch oft erst der Handelsvertreter im Zeitpunkt des Zugangs der Provisionsabrechnung von der Durchführung des Geschäfts erfährt und erst dann die Höhe der Provisionsforderung genau bestimmen kann, so liegt doch regelmäßig bei der Aufstellung der Bilanz die Provisionsabrechnung bereits vor. Der Handelsvertreter muß aber die Erkenntnisse, die er über Verhältnisse am Bilanzstichtag bis zur Aufstellung der Bilanz erhält, verwerten. Selbst wenn aber dem Handelsvertreter zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Provisionsabrechnung noch nicht vorliegen sollte, was nur ausnahmsweise der Fall ist, wird man dem Handelsvertreter zumuten müssen, sich für die Zwecke der Bilanzaufstellung gegebenenfalls bei seinem Geschäftsherrn zu unterrichten, welche der durch seine Tätigkeit zustande gekommenen Geschäfte ausgeführt worden sind³.

¹ BFH v. 30.09.1964 HFR 1965, 456; BFH v. 05.06.1956 StRK EStG § 5 R 93; BFH v. 15.01.1963 BStBl 1963 III, 256; RFH v. 12.02.1931 RStBl 1931, 800; Schmidt RWP-BI S. 15 (19); Steuck DStR 1964, 102; Kaatz FR 1957, 481; Siber BB 1957, 702 (703); Theis DB 1957, 759; Hoffmann FR 1957, 441 (442)

² BFH v. 29.11.1956 BStBl 1957 III, 235

³ BFH v. 29.11.1956 BStBl 1957 III, 235; Schmidt RWP-BI S. 15 (19); Deon S. 34/35

dd) Aktivierung des Provisionsanspruchs mit der Zahlung des Kunden

Die Provision ist, solange der Kunde noch nicht bezahlt hat, mit dem Risiko behaftet, daß sie zurückgewährt werden muß, weil der Provisionsanspruch entfällt, wenn der Kunde nicht bezahlt (vgl. § 87 a II HGB). Dies rechtfertigt es jedoch nicht, die Aktivierung der Provisionsforderung auf den Zeitpunkt der Zahlung des Kunden hinauszuschieben¹. Das von der Ausführung des Geschäfts durch den Kunden abhängige Risiko des Handelsvertreters ist nicht größer als das des Geschäftsherrn hinsichtlich dessen Kundenforderung, die trotzdem nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen bereits vor der Zahlung aktivierungspflichtig ist. Risiken, die sich aus der noch ausstehenden Zahlung des Kunden ergeben sowie sonstige negative Umstände, wie die Kaufpreisminderung auf Grund einer Mängelrüge des Kunden, sind durch einen entsprechenden Bewertungsabschlag, d.h. durch eine entsprechende Wertberichtigung der Provisionsforderung, zu berücksichtigen². Die Höhe der Wertberichtigung richtet sich danach, in welchem Umfang eine ernste Gefahr der Nichtzahlung durch den Kunden und damit des ganzen oder teilweisen Wegfalls des Provisionsanspruchs besteht. Zahlt der Kunde nicht, so ist der aktivierte Provisionsanspruch, soweit dem Risiko nicht bereits bei seiner Bewertung Rechnung getragen worden ist, in dem Jahr gewinnmindernd auszubuchen, in dem die Nichtzahlung des Kunden feststeht³.

b) Die Entstehung des Provisionsanspruchs mit Abschluß des vermittelten Geschäfts

Vereinbart der Geschäftsherr mit dem Handelsvertreter, daß die Provision schon bei Abschluß des vermittelten Geschäfts ohne Rücksicht darauf, ob es auch zur Durchführung gelangt, entstehen soll, so ist der Provisionsanspruch im Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit keinerlei Risiken mehr verbunden. Der Anspruch entfällt insbesondere dann nicht, wenn das Geschäft seitens des Geschäftsherrn nicht zur Ausführung gelangt oder der Kunde nicht zahlt. Die Provisionsforderung

¹BFH v. 30.09.1964 HFR 1965, 456; Siber BB 1957, 702 (703)

²BFH v. 30.09.1964 aaO; Schmidt RWP-BI S. 15 (19)

³Schmidt aaO

ist daher bereits mit der Anzeige des abgeschlossenen Geschäfts zu aktivieren¹.

c) Die Entstehung der Provisionsforderung mit der Zahlung des Kunden

Handelsvertreter und Geschäftsherr können von der gesetzlichen Regelung des § 87 a I HGB auch insoweit abweichen, als die Entstehung des Provisionsanspruchs an die Zahlung des Kunden geknüpft wird. Diese Vereinbarung ist heute in der Praxis die Regel. Dadurch daß der Provisionsanspruch erst bei vollständiger Zahlung durch den Kunden erworben wird, soll der Handelsvertreter angehalten werden, nur Geschäfte mit zahlungsfähigen Kunden abzuschließen².

Bevor der RFH die Aktivierungspflicht der Provisionsforderung bereits im Zeitpunkt der Anzeige des vermittelten Geschäfts an den Geschäftsherrn annahm, hatte er hinsichtlich des Zeitpunkts der Aktivierungspflicht auf den Zeitpunkt der Zahlung des Kunden abgestellt. Er hatte jedoch dem Handelsvertreter auch das Wahlrecht zugebilligt, die Provisionsforderung bereits mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn auszuweisen³.

Auch der BFH hatte es im Urteil vom 12.03.1954⁴ für zweifelhaft gehalten, ob bereits vor Zahlung des Kunden die Provisionsforderung aktivierungspflichtig sei. Im Streitfall hatte jedoch der Handelsvertreter bereits vorher seinen Anspruch aktiviert, was der BFH zugelassen hat. Seit dem Urteil des BFH vom 29.11.1956⁵ geht jedoch der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß der Handelsvertreter auch dann verpflichtet ist, seinen Provisionsanspruch bereits mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn zu aktivieren, wenn auf Grund besonderer Vereinbarungen die Entstehung des Provisionsanspruchs mit der Zahlung des Kunden verknüpft ist.

¹BFH v. 03.05.1967 BStBl 1967 III, 464 (465); BFH v. 27.11.1968 BStBl 1969 III, 296; Schmidt RWP-BI S 15 (19/20); Deon S. 33; Heuer FR 1956, 484

²EG Düsseldorf v. 12.08.1959 EFG 1960, 214 (215)

³RFH v. 16.02.1936 Stuw 1937 Nr. 87; RFH v. 12.02.1931 RStBl 1931, 800

⁴BStBl 1954 III, 149

⁵BStBl 1957 III, 234; ebenso BFH v. 15.01.1963 BStBl 1963 III, 256; BFH v. 17.01.1963 BStBl 1963 III, 117; BFH v. 30.09.1964 StRK EStG § 5 R475; BFH v. 27.11.68 BStBl 1969 III, 296; Schmidt RWP-BI S15(19)

Der BFH begründet dies damit, daß mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn der Provisionsanspruch auch bürgerlich-rechtlich in ein sehr weitgehendes Stadium seiner Entstehung getreten sei. Die Frage, ob ein noch in der Entstehung begriffener Anspruch in der Steuerbilanz des Handelsvertreters zu aktivieren sei, hänge davon ab, ob bereits ein Wirtschaftsgut gegeben sei. Hierbei sei entscheidend, ob die Realisierungsfähigkeit des Anspruchs noch mit so wesentlichen Risiken behaftet sei, daß er nicht bewertbar sei. Solche ins Gewicht fallenden Risiken könnten von dem Zeitpunkt an, in dem der Geschäftsherr das vermittelte Geschäft ausgeführt habe, nicht mehr anerkannt werden¹. Wirtschaftlich komme für die Aktivierung des Provisionsanspruchs der Zahlung des Kunden keine größere Bedeutung zu, als im Verhältnis zwischen Geschäftsherrn und Kunden. Der Geschäftsherr habe aber den Anspruch gegen den Kunden bereits mit Ausführung des Geschäfts zu aktivieren². Zudem ändere sich die Lage des Handelsvertreters durch eine von § 87 a I HGB abweichende Vereinbarung nicht. Denn auch ohne diese hätte der Handelsvertreter keinen Anspruch mehr, wenn der Kunde endgültig nicht bezahle (vgl. § 87 a II HGB)³. Das Risiko der Nichtzahlung könne daher nur bei der Bewertung des Provisionsanspruchs berücksichtigt werden.

Folgt man dem, würde der Provisionsanspruch bereits vor seiner rechtlichen Entstehung ausgewiesen werden. Es wurde bereits dargelegt⁴, daß dies eine Überspitzung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darstellt. Zwar ist im Zeitpunkt der Durchführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn der Provisionsanspruch des Handelsvertreters in ein sehr weitgehendes Stadium seiner Entstehung getreten. Aber die Entstehung des Anspruchs ist noch nicht beendet. Da die Provisionsforderung erst mit der Zahlung des Kunden entsteht, muß der Handelsvertreter auch dieses Risiko bewerten.

¹BFH v. 17.01.1963 BStBl 1963 III, 257

²BFH v. 17.01.1963 aaO; BFH v. 15.01.1963 BStBl 1963 III, 256; BFH v. 30.09.1964 HFR 1965, 456 (457)

³BFH v. 15.01.1963 aaO; BFH v. 17.01.1963 aaO; BFH v. 30.09.1964 aaO

⁴3. Abschnitt VI 1 Seite 294 ff

Dieses steht hinsichtlich der Entstehung des Anspruchs gleichwertig neben dem Risiko der Durchführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn¹. Es ist durchaus denkbar, daß das Risiko der Vertragserfüllung durch den Geschäftsherrn sehr gering, das Risiko der Zahlung durch den Kunden dagegen sehr hoch ist². Das ist insbesondere bei Geschäften mit sehr langem Zahlungsziel der Fall.

Wenn darauf hingewiesen wird, daß der Schwebezustand hinsichtlich der Zahlung für den Handelsvertreter die gleiche Bedeutung wie das Risiko der Nichtzahlung für den Geschäftsherrn habe, wird das entscheidende Moment übersehen, daß für den Geschäftsherrn der Anspruch auf das Entgelt mit der Erbringung seiner Leistung begründet ist, während der Provisionsanspruch des Handelsvertreters in diesem Stadium rechtlich noch nicht entstanden und seine Realisierbarkeit in diesem Zeitpunkt noch nicht vorhanden ist³.

Wenn der BFH davon ausgeht, daß sich die Lage des Handelsvertreters durch die Verknüpfung der Entstehung des Provisionsanspruchs mit der Zahlung des Kunden nicht ändere, weil der Handelsvertreter auch ohne diese Vereinbarung keinen Provisionsanspruch mehr besitzt, wenn feststeht, daß der Kunde nicht zahlt, ist dieser Vergleich nicht zulässig. Denn hier handelt es sich nicht um das Erlöschen oder den Wegfall eines bereits entstandenen Anspruchs (wie bei § 87 a II HGB), sondern um die Entstehung des Provisionsanspruchs selbst⁴.

Es bleibt daher festzuhalten, daß der Handelsvertreter erst mit der Zahlung des Kunden zur Aktivierung seiner Provisionsforderung verpflichtet ist^{5 6}.

¹Vangerow StW 1963, 729 (730); Mittelbach StRK-Anm. EStG § 5 R 353

²Mittelbach aaO

³Ehlers DB 1963, 1442

⁴Ehlers aaO

⁵ebenso FG Düsseldorf v. 12.08.1959 EFG 1960, 214; Vangerow StW 1957, 554; StW 1954, 349 (350); StW 1963, 729; Mittelbach aaO; Ehlers aaO; Stier StW 1963, 753 (757 ff); Theis DB 1958, 1255 und DB 1956, 831; Heuer FR 1959, 578; Herrmann-Heuer § 5 Anm. 57 "Provision"

⁶Dies schließt jedoch nicht aus, den Anspruch des Handelsvertreters auf Vorschußzahlung zu berücksichtigen (§ 87 a I 2 HGB): FG Berlin v. 24.07.1968 EFG 1969, 70; FG Nürnberg v. 12.10.1966 EFG 1967, 111; FG Düsseldorf v. 12.08.1959 EFG 1960, 215; Theis DB 1958, 1255; Vangerow StW 1957, 553

d) Die Entstehung der Provisionsforderung mit der Abrechnung
über die zu zahlende Provision

Vereinbaren Geschäftsherr und Handelsvertreter, daß die Provisionsforderung erst bei der Abrechnung über die verdiente Provision entstehen soll, so würde auch hier der BFH, der diesen Fall, soweit ersichtlich allerdings noch nicht entschieden hat, davon ausgehen, daß die Provisionsforderung, obwohl noch nicht zivilrechtlich entstanden, bereits mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts zu aktivieren ist. Muß nämlich die Provisionsforderung auch dann mit der Ausführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn aktiviert werden, wenn durch Vereinbarung die zivilrechtliche Entstehung des Anspruchs von der Zahlung des Kunden abhängig ist, so muß dies erst recht dann gelten, wenn die zivilrechtliche Entstehung der Provisionsforderung an die Provisionsabrechnung anknüpft. Denn im Gegensatz zur Zahlung des Kunden ist mit der Vornahme der Provisionsabrechnung keinerlei Risiko für den Handelsvertreter verbunden.

Gleichwohl wird man aber auch hier hinsichtlich des Zeitpunkts der Aktivierungspflicht auf die bürgerlich-rechtliche Entstehung des Anspruchs abstellen müssen. Es ist kein Grund ersichtlich, den Provisionsanspruch bereits vor seiner zivilrechtlichen Entstehung zu aktivieren. Das Steuerrecht sollte die zivilrechtliche Rechtslage wenn möglich respektieren.

Daß der BFH im allgemeinen dem Zeitpunkt der Rechnungserteilung für die Gewinnrealisierung keine Bedeutung beimißt, kann in diesem Fall auf den Provisionsanspruch nicht übertragen werden. Denn hier handelt es sich im Gegensatz zu den vom BFH entschiedenen Fällen um eine Voraussetzung für die zivilrechtliche Entstehung der Forderung.

Die vertragliche Vereinbarung der Parteien muß allerdings genau daraufhin überprüft werden, ob sie nur eine Fälligkeitsregelung darstellen oder der Provisionsanspruch noch in der Schwebe bleiben soll. Im ersteren Fall wäre die Forderung mit der Entstehung des Anspruchs, d.h. im Zeitpunkt des Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn zu aktivieren. Soll dagegen

der Provisionsanspruch erst mit der Erteilung der Provisionsabrechnung entstehen, ist zu unterscheiden:

- (a) Erfolgt die Abrechnung erst nach der Zahlung des Kunden, so entsteht bereits mit der Zahlung der Provisionsanspruch ohne Rücksicht auf die getroffene Vereinbarung (§ 87 a I 3 HGB). Daher ist auch der Provisionsanspruch bereits im Zeitpunkt der Zahlung des Kunden zu aktivieren¹.
- (b) Erfolgt dagegen die Abrechnung vor der Zahlung des Kunden, entsteht schon mit der Abrechnung die Provisionsforderung, die in diesem Zeitpunkt zu aktivieren ist².
- e) Die Aktivierung des Provisionsanspruches bei Übernahme von Zusatzpflichten durch den Handelsvertreter

Wenn der Handelsvertreter über seine eigentliche Vermittlungs- und Abschlußtätigkeit hinaus noch besondere zusätzliche Leistungen übernimmt, so kann dies zu einer Verschiebung der Aktivierungspflicht auf den späteren Zeitpunkt der Erfüllung dieser Zusatzpflichten führen³. Denn dann hat der Handelsvertreter mit der bloßen Vermittlung des Geschäfts noch nicht die von ihm geschuldete Leistung vollständig erbracht. Eine Hinausschiebung dieser Aktivierungspflicht ist jedoch nur dann geboten, wenn es sich um wesentliche, über den üblichen Umfang hinausgehende Sonderverpflichtungen handelt und bei wirtschaftlicher Betrachtung die Realisierbarkeit der Provisionsforderung wesentlich beeinträchtigen würde. Insoweit sind strenge Anforderungen zu stellen⁴. So stellt zum Beispiel die Einführung des Kunden in die Handhabung der verkauften Ware keine über den üblichen Umfang hinausgehende Sonderpflicht dar, da diese Pflicht zur üblichen den Handelsvertretern obliegenden Aufklärungs- und Informationspflichten gehört⁵. Sonderpflichten liegen nur vor, wenn es sich um für Handelsvertreter atypische Aufgaben handelt.

¹im Ergebnis so schon Theis DB 1956, 830 (831) .

²Heuer FR 1956, 483

³BFH v. 17.01.1963 BStBl 1963 III, 257; BFH v. 29.11.1956 BStBl 1957 III, 234 (235); RFH v. 12.05.1943 RStBl 1943, 547; Vangerow StW 1957, 563; Deon S. 33; Hoffmann FR 1957, 441 (442); Schmidt RWP-BI. S. 15 (19); Veiel StW 1939, 890

⁴BFH v. 17.01.1963 aaO; BFH v. 30.09.1964 HFR 1965, 456 (457); RFH v. 12.05.1943 aaO; Schmidt aaO; Veiel StW 1939, 1233 (1236) und 873 (888 ff)

⁵BFH v. 17.01.1963 aaO

VI. Aktivierung der Provisionen von Versicherungsvertretern

Versicherungsvertreter ist, wer als Handelsvertreter damit be-
traut ist, Versicherungsverträge zu vermitteln oder abzuschlies-
sen (§ 92 I HGB). Für die Versicherungsvertreter gelten zwar
grundsätzlich die Vorschriften über das Vertragsverhältnis zwi-
schen Handelsvertreter und Unternehmer entsprechend (§ 92 II HGB).
Bezüglich der Entstehung der Provision gelten jedoch Sondervor-
schriften (§ 92 III und IV HGB).

1. Abschlußprovisionen

a) Die Sonderregelung des § 92 IV HGB

Nach § 92 IV HGB hat der Versicherungsvertreter Anspruch auf Pro-
vision, sobald der Versicherungsnehmer die Prämie gezahlt hat, aus
der sich die Provision nach dem Vertragsverhältnis berechnet. Der
Provisionsanspruch entsteht zwar mit Abschluß des Versicherungsver-
trags. Er ist jedoch aufschiebend bedingt durch die Prämienzahlung
seitens des Versicherungsnehmers¹. Abweichende Vereinbarung über
die Entstehung des Provisionsanspruchs sind jedoch möglich. So
kann etwa auch vereinbart werden, daß der Provisionsanspruch be-
reits mit Abschluß des Versicherungsvertrags unbedingt entstehen
soll.

b) Entwicklungsstadien des Vermittlungsgeschäfts

Ein von einem Vertreter vermittelter Versicherungsabschluß ver-
läuft nach Hedemann in fünf Entwicklungsstufen²:

1. Der Vertreter reicht den Versicherungsantrag des Versicherungs-
nehmers beim Versicherungsunternehmen ein.
2. Das Versicherungsunternehmen prüft den Antrag, stellt, wenn es
ihn für annehmbar hält, den Versicherungsschein aus und über-
sendet ihn dem Versicherungsnehmer.

¹FG Bremen v. 04.05.1962 EFG 1963, 4

²Hedemann VersW 1967, 87

3. Der Versicherungsnehmer entrichtet die erste Prämie.
4. Mit dem Eingang des Betrags beginnt die Leistungspflicht des Versicherungsunternehmens, die Gewährung des Versicherungsschutzes.
5. Der Vertreter erhält die Provisionsabrechnung und die Gutschrift der Provision.

Die Entwicklungsstufen laufen also unterschiedlich gegenüber einem von einem Handelsvertreter vermittelten Geschäft, z.B. einem Warenlieferungsgeschäft. Während in der Regel dort der Geschäftsherr nach der Vertragsannahme seine Leistung erbringt, worauf der Kunde die vereinbarte Vergütung bezahlt, folgt bei einem Versicherungsgeschäft der Vertragsannahme durch den Versicherer umgekehrt zunächst die Zahlung der ersten Prämie durch den Versicherungsnehmer. Erst dann beginnt die Leistungspflicht des Versicherers¹.

c) Die Ausführung des vom Versicherungsvertreter vermittelten Geschäfts

Hinsichtlich der Aktivierung des Provisionsanspruchs des Versicherungsververtreters sind keine einleuchtenden Gründe erkennbar, die dagegen sprechen, die Grundsätze der Bilanzierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters auch auf Versicherungsvertreter anzuwenden². Der Provisionsanspruch ist daher zu aktivieren, sobald das Versicherungsunternehmen das vermittelte Geschäft ausgeführt hat. Dieser Zeitpunkt ist allerdings schwer bestimmbar. Es kommen hierfür in Betracht:

1. die Annahme des Versicherungsvertrags
2. die Aushändigung der Versicherungspolice
3. die Übernahme der Gefahrentragung (Leistungsbereitschaft)
4. die Versicherungsleistung selbst³

Die Leistung des Versicherers besteht in der Übernahme des Versicherungsschutzes. Das Versicherungsunternehmen hat somit das vermittelte Geschäft ausgeführt, sobald für ihn die Verpflichtung entstanden ist, im Versicherungsfall die vereinbarte Leistung zu

¹BFH v. 21.10.1971 BStBl 1972 II, 277; Hedemann aaO, S. 88

²BFH v. 21.10.1971 BStBl 1972 II, 276; FG Bremen v. 04.05.1962 EFG 1963, 4; Hedemann VersW 1967, 85; Oswald StWa 1968, 75

³BFH v. 21.10.1971 aaO

erbringen. Diese Verpflichtung entsteht aber erst dann, wenn der Versicherungsnehmer die Erstprämie bezahlt hat, da bis dahin nach § 38 II VVG der Versicherer von der Verpflichtung zur Leistung frei ist. Vor der Bezahlung der Erstprämie tritt daher die Versicherung nicht in Kraft. Erst vom Zeitpunkt der Zahlung der Erstprämie an hat sich der Provisionsanspruch des Versicherungsvertreters soweit konkretisiert, daß seine Aktivierung als bewertbares Wirtschaftsgut gefordert werden muß¹.

Dies gilt nach Auffassung des BFH² auch dann, wenn anstelle von Einmalprovisionen laufende Provisionen nach Maßgabe der Prämienzahlungen vereinbart worden sind. Ob durch entsprechende Vereinbarung die Zahlung der Provision durch Koppelung an die Zahlung der Folgeprämien zeitlich hinausgeschoben sei, habe auf die Aktivierungspflicht ebenso wenig einen Einfluß wie beim Handelsvertreter für den Provisionsanspruch, der vereinbarungsgemäß erst nach Maßgabe der Kundenzahlung entstehen solle. Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß dieser Auffassung nicht gefolgt werden kann, weil sie eine Überspitzung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darstellt und sich völlig von der zivilrechtlichen Rechtslage löst³.

2. Folgeprovisionen

Häufig werden Versicherungen, namentlich in der Kfz-, Haftpflicht-, Unfall- und Feuerversicherung, unter der Vereinbarung abgeschlossen, daß sie sich stillschweigend verlängern, wenn die Verträge nicht zum vereinbarten Termin gekündigt werden. Wird eine Versicherung auf Grund einer derartigen Verlängerungsklausel fortgesetzt, so beruht dies auf der ursprünglichen Vermittlungstätigkeit des Vertreters, der den Vertrag seinerzeit mit der Verlängerungsklausel zustande gebracht hat. Mit der Verlängerung des Versicherungsverhältnisses ist eine Vermittlungsprovision als Verlängerungsprovision zu gewähren⁴. Infolge der Verlängerung des Vertrags setzt sich auch die bereits bestehende Leistungspflicht des Versicherers auto-

¹BFH v. 21.10.1971 aaO; Hedemann aaO, 87; anders bei vorläufiger Deckungszusage (Hedemann aaO)

²BFH v. 21.10.1971 aaO

³4. Abschnitt V 3 c Seite 324 ff

⁴FG Bremen v. 04.05.1962 aaO; Hedemann aaO, 88

matisch fort. Die Folgeprämien sind daher im Gegensatz zu den Erstprämien bereits in diesem Zeitpunkt zu aktivieren. Einer erneuten Zahlung einer "Erstprämie" durch den Versicherungsnehmer bedarf es für die Entstehung der Folgeprovision nicht mehr¹.

VII. Aktivierung der Gebührenforderung des Maklers

Ebenso wie der Handelsvertreter wird der Makler für einen Auftraggeber tätig. Sein Gebührenanspruch entsteht jedoch bereits dann, wenn der vom Auftraggeber angestrebte Vertrag durch seinen Nachweis bzw. seine Vermittlung zustande gekommen ist (§ 652 I 1 BGB). Die Ausführung des Geschäfts ist unerheblich. Die Gebührenforderung des Maklers ist demnach zu aktivieren, wenn das Geschäft seitens des Maklers im wesentlichen erfüllt ist. Das ist mit dem Abschluß des von ihm vermittelten Vertrags der Fall².

Bedarf das Rechtsgeschäft allerdings zu seiner Wirksamkeit einer Genehmigung, so ist der Vertrag bis zu ihrer Erteilung schwebend unwirksam. Erst mit der Genehmigung kann der Makler, sofern nichts anderes vereinbart ist, seine Vermittlungsgebühr verlangen. Bis zur Erteilung der Genehmigung besteht über das Wirksamwerden des vermittelten Geschäfts und damit über die Realisierung der Vermittlungsgebühr eine nicht unerhebliche Unsicherheit. Der Makler ist deshalb erst im Zeitpunkt der Erteilung der Genehmigung verpflichtet, seinen Gebührenanspruch zu aktivieren³.

Ist im Einzelfall jedoch vereinbart, daß der Makler seine Vermittlungsgebühr bereits mit dem Abschluß des Vertrags ohne Rücksicht auf die erforderliche Genehmigung verlangen kann, so stellt dieser vollständig entstandene Anspruch ein Wirtschaftsgut dar. das zu aktivieren ist⁴.

¹Hedemann aaO

²BFH v. 15.04.1970 BStBl 1970 II, 517 (518); BFH v. 27.11.1968 BStBl 1969 II, 296 (297); BFH v. 17.08.1967 BStBl 1968 II, 79; BFH v. 25.02.1958 BStBl 1958 III, 168; BFH v. 14.02.1956 StRK EStG § 5 R 105; Siber BB 1956, 917

³BFH v. 27.11.1968 aaO; Mutze StRK-Anm. EStG § 5 Akt. R 15

⁴BFH v. 27.11.1968 aaO

Wird hingegen vereinbart, daß die Vermittlungsgebühr erst nach der Durchführung des vermittelten Geschäfts zahlbar ist, so rechtfertigt diese Abrede nach Auffassung des BFH¹ keine Hinausschiebung der Aktivierung. Dem wird man aus den gleichen Gründen wie bei der Aktivierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters nicht zustimmen können².

VIII. Aktivierung der Forderung der Ein- und Verkaufskommissionäre

Kommissionär ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen, des Kommittenten, im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen (§ 383 HGB). Er kann, wenn nichts anderes vereinbart worden ist, die Provision fordern, sobald das Geschäft zur Ausführung gekommen ist (§ 396 I 1 HGB). Das bedeutet, daß der Geschäftsgegner das Geschäft erfüllt haben muß³. Der Provisionsanspruch ist damit zu aktivieren, sobald das Geschäft ausgeführt worden ist. Im übrigen gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Aktivierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters.

IX. Gewinnverwirklichung bei Naturalobligationen (Ehemäklerlohn)

Nach § 656 BGB wird durch das Versprechen eines Lohnes für den Nachweis der Gelegenheit zur Eingehung einer Ehe oder für die Vermittlung des Zustandekommens einer Ehe eine Verbindlichkeit nicht begründet. Das auf Grund des Versprechens Geleistete kann nicht deshalb zurückgefordert werden, weil eine Verbindlichkeit nicht bestand. Eine Forderung ist in der Regel gerichtlich erzwingbar. Ist dies nicht der Fall, so spricht man von "unvollkommenen Verbindlichkeiten" oder "Naturalobligationen". Der BFH⁴ meint, daß

¹BFH v. 15.04.1970 aaO; BFH v. 27.11.1968 aaO; Mutze aaO

²4. Abschnitt V 3 c Seite 324 ff

³Baumbach-Duden § 396 Anm. 1 B

⁴BFH v. 17.08.1967 BStBl 1968 II, 79 (80); BFH v. 17.08.1967 BStBl 1968 II, 81

diese Forderungen auch in der Bilanz anzusetzen seien, sobald der Ehemäkler seine Leistung erbracht habe. Dem stehe nicht entgegen, daß diese Forderung nach § 656 BGB nicht einklagbar sei, sofern der Gläubiger nur mit deren Eingang rechne und bei gehöriger Sorgfalt auch rechnen dürfe. Bei dieser Beurteilung dürfe die allgemeine Einstellung zur geschäftlichen Ehevermittlung nicht außer Betracht bleiben. Es könne nicht angenommen werden, daß sich auch nur ein erheblicher Teil der Kunden ihren Verpflichtungen unter Hinweis auf § 656 BGB entziehen werde. Die wirtschaftliche Bedeutung des § 656 BGB könne demnach nicht allzu hoch veranschlagt werden, jedenfalls nicht so hoch, daß aus diesem Grund von der Aktivierung der Forderung aus Ehemäklerverträgen abgesehen werden müßte. Die Nichterzwingbarkeit der Forderungen könne dagegen durchaus Einfluß auf die Höhe der Bewertung haben.

Diese Auffassung erscheint bedenklich. Schon die Vorkehrungen der Ehemäkler, die sich in der Regel den Mäklerlohn im voraus geben lassen, oder Bankinstitute zur Finanzierung einschalten, was ebenfalls zur Umgehung des § 656 BGB führen soll, zeigen, welch großem Risiko der Ehemäkler bei der Realisierung seiner Forderung, die weit über das normale Risiko durchsetzbarer Forderungen hinausgeht, ausgesetzt ist. Für den Mäkler ist die Realisierbarkeit der Forderung eine bloße Hoffnung. Der Ausweis dieser Forderungen würde daher gegen das Vorsichtsprinzip verstoßen. Wenn der BFH meint, daß das Absehen von der Aktivierung auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes geboten sei, weil, wer einem Ehevermittlungsinstitut Kredit gewähre, wisse, daß dessen Forderungen aus Ehemäklerverträgen nicht einklagbar seien, so wird dabei übersehen, daß das Vorsichtsprinzip nicht nur dem Gläubigerschutz, sondern auch dem Schutz des Kaufmanns selbst dient. Es dient gleichfalls der Kapitalerhaltung. Es soll verhindert werden, daß Einkommen, das noch nicht verfügbar ist, bereits der Besteuerung unterworfen ist. Ehemäklerforderungen sind aber nicht verfügbar. Der Ehemäkler wird in der Regel keinen Interessenten finden, dem er die Forderungen gegen Entgelt abtreten kann. Da die Ehemäklerforderung wegen der mangelnden Verfügbarkeit nicht als Vermögenswert angesehen werden kann, ist auch kein Wirtschaftsgut gegeben, das aktiviert werden könnte. Der Ehemäklervertrag wirkt sich daher in der Bilanz erst bei der Zahlung des Kunden aus.

Vereinnahmt ein Ehevermittlungsunternehmen Gebühren vor Erbringung der vertragsgemäßen Leistung, so ist es gerechtfertigt, die Bilanzierungsgrundsätze über schwebende Geschäfte auch hier anzuwenden. Eine Gewinnrealisierung ist damit mit der Vorauszahlung noch nicht verbunden. Die Vorauszahlung ist auf Seiten des Ehemäklers wegen der Leistungen, die erst nach dem Bilanzstichtag zu erbringen sind, zu passivieren. Trotz des gesetzlich ausgeschlossenen Rückforderungsrechts des Kunden muß eine tatsächlich bestehende Verpflichtung des Ehemäklers zur ordnungsgemäßen Vertragserfüllung mindestens im Wege der Kulanzleistung angenommen werden. Anderenfalls müßte das Ehevermittlungsinstitut mit baldigen geschäftlichen Mißerfolgen rechnen. Auch Kulanzleistungen, zu denen sich ein Unternehmer im geschäftlichen Interesse verpflichtet erachtet, sind bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen, wie dies von der Rechtsprechung insbesondere in Bezug auf Garantieleistungen¹ anerkannt worden ist².

X. Gewinnrealisierung bei Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungsverträgen (Miete, Pacht, Darlehen)

Miet-, Pacht- und Darlehenszinsen werden nicht vorweg aktiviert. Die Forderung auf Zahlung der Zinsen ist zu aktivieren, wenn der Zeitraum, für den der Zins vertragsgemäß zu entrichten ist, abgelaufen ist³. Dann hat der Vermieter, Verpächter bzw. Darlehensgeber seine Leistung für diesen Zeitraum voll erfüllt und damit den Gewinn realisiert.

¹BFH v. 20.11.1962 BStBl 1963 III, 113

²BFH v. 17.08.1967. BStBl 1968 II, 81

³BFH v. 17.07.1974 BStBl 1974 II, 684 (685); BFH v. 17.02.1971 BStBl 1971 II, 391; BFH v. 25.09.1968 BStBl 1969 II, 18; BFH v. 31.05.1967 BStBl 1967 III, 607 (608); Schäfer S. 26; Gerlt S. 119; Littmann FR 1966, 227 (228)

3. Teil Schwebende Geschäfte im Bewertungsrecht

1. Abschnitt Die Vermögensaufstellung als statische Vermögensübersicht (Zeitpunktbewertung)

Ertragssteuerbilanzen sind Erfolgsbilanzen, die dazu dienen, den Gewinn eines Wirtschaftsjahres auszuweisen. Sie betreffen also ganze Entwicklungsabschnitte eines Unternehmens, die sich aneinander anschließen und nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer kaufmännischer Buchführung aufeinander abgestimmt sein sollen.¹ Bei der Ertragsbesteuerung steht daher die richtige Aufwands- und Ertragsverteilung eines Zeitabschnitts, des Wirtschaftsjahres, im Vordergrund.²

Demgegenüber besteht der Zweck der Vermögensbilanz nicht darin, den Gewinn eines bestimmten Zeitabschnitts zu ermitteln. Die Vermögensaufstellung dient vielmehr der Ermittlung des Vermögens an einem bestimmten Stichtage.³ Dem Bewertungs- und Vermögensrecht ist also im Gegensatz zur Ertragssteuerbilanz ausschließlich die statische Betrachtungsweise eigentümlich.⁴ Dies tritt insbesondere in den §§ 4 - 8 BewG klar zutage.⁵

Das im Bewertungsrecht geltende Stichtagsprinzip verbietet es daher, Bewertungsregeln des Ertragssteuerrechts ohne weiteres für das Bewertungsrecht heranzuziehen. Vor allem die auf der dynamischen Bilanzauffassung beruhenden Grundsätze der Steuerbilanz können nicht in das Bewertungsrecht übernommen werden.⁶

¹BFH vom 25.10.1951 BStBl 1952 III, 37; Kobs S. 163

²BFH vom 26.7.1957 BStBl 1957 III, 314; BFH vom 17.1.1964 BStBl 1964 III, 234; Weber S. 61

³BFH vom 26.7.1957 aaO; BFH vom 17.1.1964 aaO, S. 235; BFH vom 25.10.1951 aaO; Littmann-Förger S. 231; van der Velde StbJb 1954/1955, 73; Weber S. 61 und 92

⁴BFH vom 26.7.1957 aaO; BFH vom 17.1.1964 aaO; BFH vom 25.10.1951 aaO; BFH vom 8.9.1961 BStBl 1962 III, 19; BFH vom 8.1.1960 BStBl 1960 III, 83; BFH vom 14.2.1964 BStBl 1964 III, 264 (265); BFH vom 9.9.1960 BStBl 1961 III, 18; BFH vom 14.2.1964 BStBl 1964 III, 264 (265); BFH vom 9.9.1960 BStBl 1961 III, 18;

⁵BFH vom 8.9.1961 aaO

⁶BFH vom 25.10.1951 aaO; BFH vom 17.1.1964 aaO

Im Bewertungsrecht gelten andere Grundsätze als in der Steuerbilanz. Im Gegensatz zu § 5 EStG erklärt das Bewertungsgesetz die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht für maßgebend.

2. Abschnitt Schwebende Geschäfte bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Das Betriebsvermögen wird nach §§ 95 ff. BewG durch die Gegenüberstellung der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter eines Betriebs ermittelt. Diese sind nach § 109 I BewG vorbehaltlich des § 109 II/III BewG mit dem Teilwert (§ 10 BewG) anzusetzen. Das ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei unterstellt wird, daß der Erwerber das Unternehmen fortführt.¹ Der Teilwert entspricht bei einem aktiven Wirtschaftsgut im Regelfall seinen Wiederbeschaffungskosten, also seinem Marktpreis. Als Teilwert einer Verbindlichkeit, die Wirtschaftsgüter negativer Art sind, wird man den Betrag ansetzen müssen, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises noch zusätzlich zahlen würde, wenn die Verbindlichkeit nicht bestünde.²

I. Der noch unerfüllte Vertrag

1. Die grundsätzliche Nichtberücksichtigung noch unerfüllter schwebender Verträge

Rechte und Pflichten aus schwebenden Geschäften sind auch bewertungsrechtlich selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter.³ Ist mit der Erfüllung des Geschäfts noch von keiner Vertragspartei begonnen worden, so werden diese aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich nicht ausgewiesen, da sich Leistung und Gegenleistung in der Regel ausgleichen, dem Anspruch aus dem

¹ vgl. § 10 BewG

² FG Schleswig-Holstein vom 23.6.1971 EFG 1971, 527; Troll DStZ A 1955, 33

³ Wer den Wirtschaftsgutcharakter der Ansprüche und Verpflichtungen aus noch unerfüllten schwebenden Geschäften leugnet, weil sie noch nicht durch einen Umsatzprozeß als geldwerte Realität in Erscheinung getreten sind (so zB Diehl BB 1980, 34 (36)), vermag zwar den Nichtausweis des ausgeglichenen bzw. gewinnträchtigen schwebenden Geschäfts zu begründen. Unerklärlich wäre aber dann, warum der Verpflichtungsüberschuß als drohender Verlust ausgewiesen werden sollte, nachdem das Imparitätsprinzip im Bewertungsrecht nicht gilt.

Vertrag eine gleichwertige Verpflichtung aus dem Vertrag gegenübersteht.^{1 2}

Dies ist, wie bereits zum Ertragssteuerrecht ausgeführt wurde,³ jedenfalls bei schwebenden Anschaffungsgeschäften der Fall. Denn der Teilwert des Anspruchs wird im normalen Geschäftsverkehr dem vereinbarten handelsüblichen Entgelt entsprechen.⁴

Bei Veräußerungsgeschäften drängt sich allerdings, da das kaufmännische Vorsichts- und Imparitätsprinzip für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht gelten, die Frage auf, ob die Realisierung des Gewinns schon im Zeitpunkt des Abschlusses eines günstigen Veräußerungsgeschäfts eintritt.

Enthält doch der Anspruch des Unternehmers auf Zahlung des Entgelts regelmäßig einen Gewinnbestandteil. Für den Veräußerer ist somit das Entgelt mehr wert, als das hinzugehende Wirtschaftsgut. Daß ein Ausweis dieses noch nicht realisierten Gewinns dennoch nicht erfolgt, liegt an den besonderen Merkmalen des Teilwertbegriffs, der auf der Erwerberfiktion beruht. Der Erwerber wird aber den Gewinnanteil an einem abgeschlossenen Veräußerungsgeschäft für sich beanspruchen, da er den Vertrag auch erfüllen

¹BFH vom 17.5.1974 BStBl 1974 II, 508; BFH vom 27.2.1976 BStBl 1976 II, 529 (530); RFH vom 31.3.1942 RStBl 1942, 770 (771); RFH vom 26.1.1939 RStBl 1939, 553 (555); RFH vom 3.11.1939 RStBl 1940, 363; RFH vom 10.3.1937 RStBl 1937, 604; RFH vom 23.4.1936 RStBl 1936, 618; RFH vom 31.1.1930 RStBl 1930, 184; RFH vom 29.7.1930 RStBl 1931, 40; RFH vom 27.3.1928 RStBl 1928, 208 (209); RFH RStBl 1925, 215; RFH RStBl 1926, 141; FG Schleswig-Holstein vom 23.6.1971 EFG 1971, 527; FG Münster vom 22.10.1970 EFG 1971, 345; FG Hannover vom 18.12.1964 EFG 1965, 368, Abschn. 34 I VStR; FinBeh Hamburg Erlaß vom 7.7.1955 DStR 1955, 381; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 12; Troll DStZ A 1955, 33 (34);

²Maaßen vertritt die Auffassung, daß die Gewinn- und Verlustrealisierung bei schwebenden Geschäften ein noch aufschiebend bedingtes Ereignis ist, das nach den Grundsätzen der §§ 4, 6 BewG vorerst erfolgsneutral zu behandeln ist. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sind bisher diesem Gedanken jedoch nicht gefolgt.

³2. Teil 1. Kapitel 2. Abschnitt II 4 S. 34

⁴Troll DStZ A 1955, 33 (34)

müßte. Deshalb darf der Gewinnbestandteil im Teilwert noch nicht enthalten sein¹.

Im übrigen würde die Ermittlung und Erfassung des Gewinnanteils, insbesondere wenn die zu tätigenden Aufwendungen betragsmäßig noch nicht feststehen, erhebliche praktische Schwierigkeiten bereiten².

2. Der noch nicht realisierte, drohende Verlust

Ein schwebendes Geschäft ist jedoch dann zu berücksichtigen, wenn Leistung und Gegenleistung sich nicht mehr ausgleichen. Ist am Bewertungsstichtag infolge zwischenzeitlicher Änderung der bei Vertragsschluß bestehenden Verhältnisse mit einem Verlust zu rechnen oder hat der Unternehmer von vornherein ein verlustbringendes Geschäft³ abgeschlossen, so führt dies zu einem Schuldabzug⁴. Die Ansprüche und Verpflichtungen aus dem schwebenden Geschäft stehen sich nicht mehr gleichwertig gegenüber und müßten daher an sich jeweils gesondert bewertet werden. Anstelle dieser besonderen Bewertung kann jedoch aus Vereinfachungsgründen die in der Steuerbilanz für den drohenden Verlust ausgewiesene Rückstellung in die Vermögensaufstellung übernommen werden⁵.

3. Der nicht realisierte Gewinn

Ändern sich die bei Vertragsschluß bestehenden Verhältnisse zugunsten des Unternehmers dahin, daß der Anspruch des Unternehmers seine Verpflichtung wertmäßig wesentlich übersteigt (sog. Übergewinne), so liegt ein nicht realisierter Gewinn vor. Der im Regelfall unterstellte Ausgleich von Rechten und Pflichten trifft auch hier nicht mehr zu.

¹Maaßen Teilwert S. 48; Troll aaO; FG Schleswig-Holstein vom 23.06.1971 aaO;

vgl. auch Gürsching-Stenger § 95 BewG Anm. 100, wonach die Erfassung von Gewinnen aus beiderseits noch nicht erfüllten Geschäften eine unzulässige Erfassung von Teilen des originären Geschäftswerts darstellen würde; wohl auch EFH v.6.3.1970 EStBl 1970 II,491; ebenso Diehl BB 1980,34 (36f)

²Maaßen aaO; Weber S. 92

³FG Schleswig-Holstein vom 23.06.1971 EFG 1971, 527 entgegen Abschnitt 35 I VStR 1969

⁴Gürsching-Stenger § 95 BewG Anm. 100; Troll DStZ A 1955, 33 (34); FinBeh. Hamburg, Erlaß vom 7.7.1955 DStR 1955, 381; OFD Stuttgart VfG. vom 27.6.1955 DStZ B 1955, 319

⁵Abschn. 35 VStR; FinMin NRW Erlaß vom 24.10.1966 DB 1966, 1751

Da bewertungsrechtlich das Vorsichts- und Imparitätsprinzip des Handels- und Bilanzsteuerrechts nicht gilt, müßte der nicht realisierte Gewinn an sich ebenso wie der drohende Verlust behandelt werden, also in der Vermögensaufstellung seinen Niederschlag finden¹. Denn der Erwerber des Betriebs würde im Gegensatz zu dem normalen Gewinn aus einem Veräußerungsgeschäft derartige Übergewinne nicht für sich beanspruchen².

Wenn gleichwohl in der Vermögensaufstellung auf den Ausweis dieser nicht realisierten Gewinne verzichtet wird³, so hat dies vornehmlich praktische Gründe. Da in den Ertragsteuerbilanzen noch nicht eingetretene Gewinne nicht ausgewiesen werden, würde ihre besondere vermögensteuerliche Feststellung meistens schwierig sein.⁴ Vor Durchführung der unternehmerischen Leistung stehen auch die Aufwendungen oft noch nicht exakt fest. Angesichts der nicht zu übersehenden Schwierigkeiten bei der Erfassung der Gewinne hat man sich lange Zeit darauf beschränkt, einen besonderen Ausweis nur dann zu verlangen, wenn ein erheblicher Wertzuwachs, also ein nicht realisierter Gewinn in erheblichem Umfang, vorliegt.⁵ Dieses Kriterium ist jedoch zu unbestimmt. In Anbetracht dessen verzichtet die Finanzverwaltung heute grundsätzlich auf die Erfassung nicht realisierter Gewinne aus schwebenden Geschäften. Dem wird man deshalb zustimmen können, weil vor Erfüllung des Geschäfts angesichts der synallagmatischen Verknüpfung von Anspruch und Verpflichtung aus schwebenden Geschäften der Anspruch, soweit er einen Gewinnbestandteil enthält, noch keinen greifbaren Wert hat. Vor Erfüllung des Geschäfts ist der Anspruch noch nicht realisierbar und mit der Einrede des nicht erfüllten Vertrags behaftet. Eine Vermögensmehrung kann damit noch nicht anerkannt werden.

¹ Maaßen StBp 1965, 85 (87); Troll DStZ A 1955, 33 (34); Maaßen S. 48/49 ist für den Ausweis eines "erheblichen Wertzuwachses"; so RFH vom 31.1.1930 RStBl 1930, 184, das den Ansatz eines nicht realisierten Gewinns bei einem Mieter gefordert hat.

² wohl auch FG Schleswig-Holstein vom 23.6.1971 aaO

³ Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 14

⁴ MünznR RWP-BL S. 25 (34); Maaßen S. 49 und StBp 1965, 85 (88); Weber S. 92

⁵ RFH vom 29.7.1930 RStBl 1931, 40; FG Schleswig-Holstein vom 23.6.1971 EFG 1971, 527; Maaßen aaO; Troll DStZ A 1955, 33 (35); so wohl auch OFD Stuttgart VfG. 27.6.1955 DStZ B 1955, 319; Fin Beh Hamburg, Erlaß vom 7.7.1955 DStR 1955, 381

Wenn in der Literatur¹ darauf verwiesen wird, daß nach dem Urteil des BFH vom 17.5.1974² eine Berücksichtigung nicht realisierter Gewinne bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht möglich ist, so wird diesem Urteil eine Bedeutung beigemessen, die ihm nicht zukommt. Der BFH beschäftigte sich nämlich nur mit der Saldierung nicht realisierter Verluste mit nicht realisierten Gewinnen.

4. Saldierung nicht realisierter Verluste mit nicht realisierten Gewinnen

Werden nicht realisierte Verluste aus schwebenden Geschäften geltend gemacht, so sollten seit 1960 laut Abschnitt 35 II VStR nicht realisierte Gewinne, und zwar auch aus anderen schwebenden Geschäften, wenigstens bis zur Höhe des geltend gemachten Verlusts gegenge-rechnet werden.³

Nach Maaßen⁴ entsprach diese Regelung dem Gedanken der Einzelbe-wertung und gewährleistete eine maßvolle Anwendung des im Bewer-tungsrecht geltenden Paritätsprinzips. Die Finanzverwaltung sah die Anweisung des Abschnitts 35 II VStR insoweit als eine Billig-keitsregelung an, als aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung grundsätzlich auf die Erfassung nicht realisierter Gewinne aus schwebenden Geschäften verzichtet wird. Stehen nicht realisierte Gewinne drohenden Verlusten gegenüber, so erscheine der einsei-tige Verzicht auf den Ansatz nicht realisierter Gewinne nicht vertretbar.⁵

¹z. B. Gürsching-Stenger § 95 BewG Anm. 100

²BStBl 1974 II, 508

³hierbei ist es gleichgültig, ob bereits mit der Erfüllung des Vertrags begonnen worden ist oder nicht: FinMin NRW, Erlaß vom 24.10.1966 DB 1966, 1751; Minister für Finanzen und Forsten des Saarlandes, Erlaß vom 16.8.1966 DStR 1966, 572; Rosenau BB 1972, 167 (171); Troll DStZ A 1955, 33 (35)

⁴Maaßen S. 49/50 und StBp 1965, 85 (88)

⁵Ergebnis der Besprechung mit den Bewertungs- und Vermögenssteuer-referenten der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17./19.4.1972 DB 1972, 2187

Das FG Schleswig-Holstein hatte demgegenüber im Urteil vom 23.6.1971¹ entschieden, daß auf nicht realisierte Verluste aus schwebenden Geschäften nach den Grundsätzen des Bewertungsrechts nur die außergewöhnlichen Gewinne (sog. Übergewinne) aus anderen schwebenden Geschäften anzurechnen seien. Eine Verrechnung sei nur dann vorzunehmen, wenn nicht realisierte Gewinne vorhanden seien, die über die Selbstkosten zuzüglich eines üblichen Unternehmergewinns lägen. Denn den üblichen Unternehmergewinn werde der Erwerber des Unternehmens für sich beanspruchen. Er sei daher im Teilwert nicht erhalten.²

Soweit Vor- und Nachteile innerhalb ein und desselben Geschäfts untereinander verrechnet werden, kann dies nicht beanstandet werden. Demgegenüber können nicht realisierte Gewinne, auch sog. Übergewinne, nicht mit drohenden Verlusten aus anderen schwebenden Geschäften verrechnet werden. Dies verstößt gegen den auch im Bewertungsrecht geltenden Grundsatz der Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter.³ Dementsprechend wurde die Anweisung in Abschnitt 35 II VStR 1974 durch die Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung und Ergänzung der VStR 1974 vom 7.2.1975 (BStBl 1975 I S. 235) auch aufgehoben.

II. Der teilerfüllte Vertrag

Der Ausgleich zwischen den Ansprüchen und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften ist auch dann nicht mehr gegeben, wenn eine Vertragspartei ihre Leistung bereits ganz oder teilweise erbracht hat. Erbringt ein Vertragspartner während des Schwebestands Leistungen, so müssen die dadurch eingetretenen Wertminderungen durch den Ansatz eines gleichwertigen Aktivpostens

¹ FG Schleswig-Holstein vom 23.6.1971 EFG 1971, 527

² FG Schleswig-Holstein aaO; Troll DStZ A 1955, 33

³ BFH vom 17.5.1974 BStBl 1974 II, 508 (509); Roer DB 1972, 345 (351); Littmann-Förger S. 419^a. A. FG Schleswig-Holstein vom 23.6.1971 EFG 1971, 527, denn jedes schwebende Geschäft und die sich daraus ergebenden Rechte und Verbindlichkeiten werden gesondert bewertet

*Diehl BB 1980, 34 (37)

⁴ ablehnend auch Bise StbJb 1973/74, 379 (401), wonach nicht realisierte Gewinne, d.h. Gewinnchancen, kein bewertbares Wirtschaftsgut und daher in der Vermögensaufstellung nicht aktivierungsfähig seien.

erfolgsneutral behandelt werden.¹ Umgekehrt muß beim Leistungsempfänger der dadurch eingetretene Wertzuwachs durch den Ansatz eines gleich hohen Passivpostens neutralisiert werden.

1. Die Teilerfüllung durch den Sachleistungsverpflichteten

a) Allgemeines

Hat der zur Lieferung oder Leistung Verpflichtete das Geschäft bis zum Bilanzstichtag noch nicht voll abgewickelt, aber bis dahin bereits mit der Erfüllung begonnen, so bestehen am Stichtag in Höhe der erbrachten Teilleistung

- aa) bei dem Sachleistungsverpflichteten der Anspruch auf Zahlung des Entgelts,
- bb) bei dem anderen Partner die Verpflichtung zur Erbringung der Gegenleistung.

Diese sind in der Vermögensaufstellung anzusetzen.²

Im übrigen ist es von entscheidender Bedeutung, inwieweit durch die Teilerfüllung bereits Wirtschaftsgüter angeschafft bzw. hergestellt worden sind.³ Als eine solche Vorleistung des Unternehmers sind auch die halbfertigen Erzeugnisse anzusehen.⁴ Diese sind mit dem Teilwert zu bewerten, der sich grundsätzlich mit den Wiederbeschaffungskosten deckt.⁵ Ob ein Käufer des Betriebs dem Unternehmer auch einen anteiligen, dem Fertigungsstand der halbfertigen Arbeiten entsprechende Gewinn vergüten würde, kann nicht vorhergesehen werden. Es kann sein, daß er den auf die halbfertigen

¹BFH vom 17.5.1974 BStBl 1974 II, 509; RFH vom 31.3.1942 RStBl 1942, 770 (771); FG Hannover vom 18.12.1964 EFG 1965, 367; Troll DStZ A 1955, 33 (35)

²Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 13; Rosenau BB 1972, 167 (171)

³Lohmeyer DStR 1975, 651 (655); Rosenau BB 1972, 167 (171)

⁴BFH vom 17.5.1974 aaO

⁵BFH BStBl 1962 III, 510; BFH BStBl 1967 III, 284; FG Schleswig-Holstein vom 15.12.1967 EFG 1968, 200; FG Hannover vom 18.12.1964 EFG 1965, 367 (368); FinMin NRW, Erlaß vom 15.2.1966 BStBl 1966 II, 56; FinMin Rheinland-Pfalz, Erlaß vom 20.11.1962 DStZ B 1963, 50

Arbeiten entfallenden Gewinne ganz oder teilweise vergütet wird oder auch völlig außer Ansatz läßt.¹ Im Interesse einfacher und klarer Abgrenzungsmerkmale ist es daher geboten, nur die Wiederbeschaffungskosten für den Teilwert zu berücksichtigen und den Gewinn unberücksichtigt zu lassen,² sofern es sich nur um eine mehr oder weniger kurzfristige Leistungserstellung handelt.³ Der Teilwert entspricht also den bis zum Bewertungsstichtag angefallenen Herstellungskosten zuzüglich der Gemeinkosten und der Vertriebskosten.⁴

b) Forderungen auf Grund halbfertiger Bauten auf fremdem Grund und Boden

aa) Die Bewertung als Kapitalforderungen mit dem Nennwert?

Nach der Rechtsprechung und herrschenden Meinung stellen halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden auf Geld gerichtete Forderungen des Bauunternehmers gegen den Bauherrn dar.⁵ Geldforderungen sind bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens grundsätzlich nach § 12 BewG mit dem Nennwert zu bewerten.

Diese Konsequenz zieht die Rechtsprechung jedoch nicht. Der Ansatz der Forderung mit dem Nennwert komme nicht in Betracht, weil es sich um keine Kapitalforderung, sondern um eine besonders geartete Forderung handele, obwohl sie eine auf Zahlung gerichtete Forderung sei. Ihre Vollwertigkeit hänge nämlich davon ab, daß der Unternehmer die halbfertigen Bauten vollenden könne. Der Bauunternehmer schulde eine an sich nichtteilbare Leistung, also das fertige Werk. Der Auftraggeber sei daher grundsätzlich nur verpflichtet, das fertiggestellte Werk abzunehmen. Erst in diesem Moment stehe

¹FinMin Rheinland-Pfalz, Erlaß vom 20.11.1962 aaO; FG Hannover vom 18.12.1964 aaO

²FG Hannover vom 18.12.1964 aaO; a. A. BFH BStBl 1966 III, 370 und FG Schleswig-Holstein vom 15.12.1967 aaO, wonach der gedachte Erwerber selbst bei gesunkenem Preisniveau darauf bestehen werde, einen Unternehmergewinn zu verwirklichen

³vgl. Seite 345

⁴BFH vom 17.5.1974 BStBl 1974 II, 509; BFH vom 8.3.1968 BStBl 1968 II, 575; FG Schleswig-Holstein vom 15.12.1967 aaO; FG Hannover vom 18.12.1964 aaO; Erlaß FinMin NRW vom 15.2.1966 aaO

⁵BFH vom 17.5.1974 BStBl 1974 II, 508; BFH vom 8.3.1968 BStBl 1968 II, 575 (577); BFH vom 15.3.1968 BStBl 1968 II, 578

dem Bauunternehmer ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch zu. Eine solche Forderung sei nicht nach § 12 BewG, sondern nach § 109 I BewG mit dem Teilwert zu bewerten.¹

Es wurde bereits früher² dargelegt, daß es sich bei halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden nicht um Forderungen handelt, so daß sich schon aus diesem Grund eine Bewertung nach § 12 BewG verbietet. Letztlich kommt es aber auf den Wirtschaftsgutcharakter des halbfertigen Baus auf fremdem Grund und Boden nicht an. Da es sich unstreitig um keine Kapitalforderung im Sinne des § 12 BewG handelt, muß immer eine Bewertung nach § 109 I BewG mit dem Teilwert erfolgen.

bb) Die Bewertung mit dem Teilwert

Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden sind also ebenso zu bewerten wie halbfertige Bauten auf eigenem Grund und Boden.

(1) Die Finanzverwaltung war lange Zeit der Auffassung,³ daß halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden mit einem, dem Fertigungsstand des Bauwerks, entsprechenden Teil der Gesamtforderung anzusetzen sind. Das bedeutet, daß bei der Bewertung über die angefallenen Selbstkosten hinaus auch der anteilige Gewinn einbezogen werden müsse.⁴ Der anteilige Gewinn müsse enthalten sein, weil dies bei jeder Forderungsbewertung und auch bei der Bewertung der Gesamtforderung nach Fertigstellung des Bauwerks der Fall sei. Weiterhin wurde darauf hingewiesen, daß auch der gedachte Veräußerer des Unternehmens sonst dem Erwerber den Gewinnanteil für die bisher von ihm erbrachte Teilleistung überlassen würde. Darauf würde sich der Veräußerer jedoch nicht einlassen, denn der Gewinn entstehe ja nicht erst bei Abnahme des fertigen Baus, sondern wächst vermögensmäßig im gleichen Verhältnis wie das Bauvorhaben.⁵

¹BFH vom 17.5.1974 aaO; BFH vom 8.3. und 15.3.1968 aaO; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 14; Rössler-Troll § 109 BewG Anm. 9; Niethammer BB 1968, 903; Schlemmermeyer StBp 1966, 278 (279)

²vgl. 2. Teil 3. Kapitel 1. Abschnitt III 3 a aa Seite 198 ff

³ausgehend vom Charakter der halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden als Forderung

⁴vgl. DB 1965, 650 und DB 1966, 1159; Bp-Kartei OFD Düsseldorf, Köln und Münster BB 1966, 931 (932); Heinecke StBp 1962, 212 (213)

⁵so Heinicke aaO

(2) Bewertung zu den Selbstkosten

Obwohl Bauforderungen mit Gewinn kalkuliert werden, geht die Rechtsprechung¹ davon aus, daß es ungewiß sei, ob bei der späteren Abnahme oder Teilabnahme des Bauwerks tatsächlich ein Gewinn erzielt werden würde. Die künftigen Aufwendungen könnten sich unter Umständen derart erhöhen, daß der gesamte Gewinn aufgezehrt würde. Gerade bei langfristiger Fertigung sei dieses Risiko besonders groß. Ob also ein Gewinn tatsächlich erzielt werde oder nicht, stelle sich erst bei Abnahme des Baus bzw. nach Ablauf der Garantiefrist heraus. Daher werde ein gedachter Käufer des Unternehmens vorher niemals einen anteiligen Gewinn mitvergüten.² Dies folge auch daraus, daß bis zur Abnahme des Bauwerks ein noch schwebendes Geschäft vorliege. Bei schwebenden Geschäften blieben aber auch in der Vermögensaufstellung nicht realisierte Gewinne grundsätzlich unberücksichtigt.³ Der fiktive Käufer werde daher nur die Aufwendungen erstatten, die das Unternehmen insgesamt machen mußte, um das halbfertige Bauwerk herzustellen.⁴ Zu diesen Wiederbeschaffungskosten, die den Selbstkosten entsprächen, gehörten demnach die Herstellungskosten⁵ zuzüglich der Gemeinkosten⁵ (Verwaltungskosten) und die Vertriebskosten⁵, einschließlich der bezahlten Umsatzsteuer auf Anzahlungen⁶. Nicht anzusetzen seien also der anteilige Gewinn,⁷ die Gewerbeertragssteuer⁸ und die noch nicht bezahlte - als noch vom fiktiven Erwerber zu entrichtende - Umsatzsteuer.⁸

¹ BFH vom 8.3.1968 BStBl 1968 II, 575 (578); BFH vom 15.3.1968 BStBl 1968 II, 578

² BFH vom 8. und 15.3.1968 aaO; Felix StBp 1962, 273; Niethammer BB 1968, 903

³ Felix aaO; Schlemmermeyer StBp 1966, 278 (279); FG Hannover vom 18.12.1964 EFG 1965, 367 (368)

⁴ BFH vom 8. und 15.3.1968 aaO; BFH vom 17.5.1974 BStBl 1974 II, 508; Felix aaO; Schlemmermeyer aaO; Rössler-Troll § 109 BewG Anm. 9

⁵ BFH vom 8. und 15.3.1968 aaO; BFH vom 17.5.1974 aaO; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 14; Erlaß FinMin NRW vom 15.11.1968 DB 1968, 2107; Niethammer aaO; a. A. Meiercord BB 1965, 1022 (1025) und Roer DB 1972, 345 (354 f), die den Bilanzansatz auf die Herstellungskosten beschränken wollen. a. A. FG Schleswig-Holstein vom 15.12.1967 EFG 1968, 200, das sogar noch den Unternehmerlohn, die Zinsen auf das Eigenkapital und die Vermögenssteuer den Kosten hinzurechnen will

⁶ BFH vom 15.3.1968 aaO, das insoweit von BFH vom 17.1.1964

(3) Stellungnahme

Ein Gewinn ist in die Bewertung des Wirtschaftsguts miteinzubeziehen, wenn die Abnahme und Abrechnung von selbständigen Teilleistungen vereinbart worden sind und eine Teilabnahme erfolgt ist.¹ Im übrigen wird der Unternehmer, wenn er in der Steuerbilanz einen Teilgewinn ausweist, diesen auch bei der Vermögensaufstellung berücksichtigen müssen. Denn durch den Ausweis des dem Fertigungsstand entsprechenden Teilgewinns in der Steuerbilanz gibt der Unternehmer zu erkennen, daß er bereits in diesem Stadium den Gewinn für sich beansprucht und dieser Gewinnanteil nicht einem fiktiven Erwerber des Unternehmens zukommen soll.

Im übrigen läßt sich jedoch so bestimmt und allgemein nicht sagen, daß ein Erwerber einen dem Baufortschritt entsprechenden Gewinn beim Erwerb des Unternehmens dem Unternehmer überlassen würde oder nicht.² Sicherlich sind insbesondere im Anfangsstadium, zumal bei langfristiger Fertigung, die Risiken noch so groß, daß die künftigen Aufwendungen den gesamten Gewinn noch aufzehren können. Deshalb wird auch in der Regel ein Erwerber dem Unternehmer nicht den dem Leistungsfortschritt entsprechenden Teilgewinn überlassen. Es gibt jedoch durchaus Projekte, in denen sich, besonders im fortgeschrittenen Stadium, bereits mit Sicherheit ein Gewinn abzeichnet. In diesen Fällen würde der fiktive Erwerber auch einen angemessenen Gewinnanteil bei Übernahme des ganzen Unternehmens mitvergüten, zumal es schließlich der Unternehmer war, der das Geschäft abgeschlossen, teilweise erfüllt und damit die Gewinnchance gebracht hat. Ob ein Gewinnzuschlag mit berücksichtigt werden soll, ist daher individuell bezogen auf den Einzelfall zu entscheiden.³ Das Ausmaß des noch

⁶BStBl 1964 III, 234 abgewichen ist; auch FG Hannover vom 18.12.1964 aaO

⁷BFH vom 8. und 15.3.1968 aaO; Bp-Kartei aaO; Erlaß FinMin NRW vom 15.11.1968 aaO; Felix aaO

⁸Erlaß FinMin NRW vom 15.11.1968 aaO; Bp-Kartei aaO; FG Hannover vom 18.12.1964 aaO

¹Schlemmermeyer StBp 1966, 278 (279); Suhr StBp 1969, 198 (200)

²ebenso Suhr StBp 1969, 198 (199); FG Hannover vom 18.12.1964 EFG 1965, 367 (368)

³ebenso Suhr aaO; wohl auch Maaßen Teilwert S. 108 ff a. A. FG Hannover vom 18.12.1964, das die Berücksichtigung eines anteiligen Gewinns im Interesse einfacher und klarer Abgrenzungsmerkmale ablehnt.

verbleibenden Risikos bestimmt den Preis des fiktiven Erwerbers und damit den Ansatz in der Vermögensaufstellung.¹ Damit wird zwar die Bewertung mit erheblichen Unsicherheitsmomenten belastet. Diese müssen jedoch im Interesse einer richtigen Vermögensdarstellung in Kauf genommen werden.

Ein Ausweis eines entsprechenden Teilgewinns je nach dem Umfang des noch verbleibenden Risikos steht nicht entgegen, daß bei der Teilerfüllung von schwebenden Geschäften grundsätzlich die eingetretenen Wertverluste aktiviert und die Wertgewinne passiviert, also neutralisiert, werden. Diese von der Steuerbilanz herrührende Auffassung ist im Bewertungsrecht nicht ohne weiteres übernehmbar. Der Ansatz bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ist entsprechend dem Teilwertbegriff allein vom Verhalten eines fiktiven Erwerbers des Unternehmens her zu bestimmen.

2. Die Erfüllung durch den Zahlungsverpflichteten

Hat der Zahlungsverpflichtete bereits ganz oder teilweise seine Zahlung erbracht, so ist seine vertragliche Verpflichtung insoweit erloschen. Bestehen bleibt jedoch der Anspruch auf die Lieferung bzw. Leistung bei dem Zahlenden bzw. die Verpflichtung zur Gegenleistung bei dem anderen Vertragspartner. Diese sind bei der Ermittlung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen.²

Die An- bzw. Vorauszahlung hat im allgemeinen darauf, ob der Gewinn aus dem Geschäft am Stichtag bereits verwirklicht ist, keinen Einfluß.³

Anzahlungen sind ohne Rücksicht darauf auf seiten des Zahlenden zu aktivieren bzw. auf seiten des Zahlungsempfängers zu passivieren, ob auch das Wirtschaftsgut, das den Gegenstand des

¹Der Erwerber wird sicherlich den anteiligen Gewinn auch wegen zu erwartender Garantieleistungen und Rechnungsabzüge kürzen.

²Abschnitt 48, 34 I VStR; RFH vom 23.4.1936 RStBl 1936, 618/619; Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 12; Rössler-Troll § 103 BewG Anm. 16 und § 110 BewG Anm. 21; Gürsching-Stenger § 110 BewG Anm. 34

³Erlaß FinMin NRW vom 24.10.1966 DB 1966, 1751; Erlaß FinMin des Saarlandes vom 16.8.1966 DStR 1966, 572; Lohmeyer DStR 1975, 651(655)

Anspruchs bzw. der Verpflichtung bildet, aktivierbar bzw. passivierbar ist.¹ Hat z. B. der Arbeitgeber den Arbeitslohn vorausbezahlt, so stellt sein Anspruch auf die noch zu erbringende Dienstleistung auch für die Vermögensaufstellung ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut dar, so daß die Einstellung eines aktiven Abgrenzungspostens erforderlich ist.² Ein Erwerber des ganzen Unternehmens würde dem bisherigen Betriebsinhaber nämlich eine Vergütung für die Vorauszahlung als Teil des Gesamtkaufpreises für das Unternehmen vergüten, da er anderenfalls selbst den Vertrag abschließen und die Leistung erbringen müßte.

Bei zeitraumbezogenen Leistungen können für im voraus zugeflossene Einnahmen die in der Steuerbilanz gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten aus Vereinfachungsgründen in die Vermögensaufstellung als Verbindlichkeit übernommen werden, wenn sie bewertungsrechtlich als Schulden anzusehen sind.³ Dementsprechend können auch die für im voraus geleisteten Zahlungen gebildeten aktiven Rechnungsabgrenzungsposten übernommen werden, wenn sie bewertungsrechtlich als Forderungen anzusehen sind.⁴ Bei Übernahme der Abgrenzungsposten aus der Steuerbilanz ist also stets zu prüfen, ob hinter dem Rechnungsabgrenzungsposten ein bewertbares, aktives oder passives Wirtschaftsgut steht. Dies ist unter dem Gesichtspunkt des schwebenden Geschäfts regelmäßig, wenn auch nicht immer, der Fall.⁵ Eine nur tatsächlich, aber nicht rechtlich begründete Schuld kann nicht berücksichtigt werden. Deshalb kann der für die tatsächlich bestehende Verpflichtung eines Ehemaklers in der

¹Rössler-Troll § 95 BewG S. 974

²Maaßen StBp 1965, 85; wohl auch Rössler-Troll § 103 BewG Anm 16 a. A. Littmann-Förger S. 402; FG Berlin vom 20.1.1960 EFG 1960, 207, wonach die Verpflichtung zur Arbeitsleistung steuerlich nicht bewertungsfähig ist

³BFH vom 24.1.1969 BStBl 1969 II, 310; BFH vom 15.1.1971 BStBl 1971 II, 290 (291); BFH vom 14.2.1964 BStBl 1964 III, 264 (265); BFH BStBl 1964 III, 234; Abschnitt 34 II VStR; Bp-Kartei aaO; Rössler-Troll § 103 BewG Anm. 1 b

⁴BFH vom 10.7.1970 BStBl 1970 II, 779 (780); RFH vom 7.11.1940 RStBl 1941, 78/79; vgl. auch RFH vom 7.12.1940 RStBl 1941, 78 (79); FG Hamburg vom 23.5.1969 EFG 1969, 580; Abschnitt 48 III VStR; Bp-Kartei aaO S. 13; Rössler-Troll § 95 BewG Anm. 17
Man kommt damit zum gleichen Ergebnis, wie wenn man Anspruch und Verbindlichkeit jeweils selbständig bewertet.

⁵Es ist also zu prüfen, ob einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten

Steuerbilanz gebildete Abgrenzungsposten nicht in die Vermögensaufstellung übernommen werden.¹ Ebensowenig kann beim Darlehensgeber der Rechnungsabgrenzungsposten übernommen werden, der für ein Darlehensabgeld (Disagio) oder für die dem Darlehensnehmer gesondert in Rechnung gestellten Kreditgebühren gebildet worden ist.² Dagegen ist ein bewertbares Wirtschaftsgut bei der Zahlung von Prämien für eine Schadensversicherung zu bejahen. Der Versicherungsnehmer, der eine Schadensversicherung abschließt, genießt von der Erteilung der Deckungszusage an Versicherungsschutz. Der Versicherungsnehmer hat damit einen wirtschaftlichen Wert in Händen, der in der Gewährung des Versicherungsschutzes selbst liegt.³

III. Aufwendungen im Rahmen schwebender Geschäfte

Hat der zur Lieferung oder Leistung Verpflichtete bis zum Stichtag bereits zum Zwecke des Abschlusses bzw. zur Erfüllung schwebender Geschäfte Aufwendungen getätigt, dann ist es von entscheidender Bedeutung, inwieweit damit bereits Wirtschaftsgüter hergestellt oder angeschafft worden sind.⁴ Ist dieses nicht der Fall, wirken die Aufwendungen vermögensmindernd. Wurden dagegen Wirtschaftsgüter geschaffen, ist in Höhe der Aufwendungen ein Aktivposten anzusetzen, was zu einer ergebnisneutralen Behandlung der Aufwendungen führt.

1. Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen

Der BFH ist im Urteil vom 17.1.1964⁵ der damaligen ertragssteuerlichen Behandlung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen im Bewertungsrecht nicht gefolgt. Die damalige Rechtsprechung zum Ertrags-

⁵ unter dem Gesichtspunkt des schwebenden Geschäfts ein bewertbarer Anspruch gegenübersteht oder der Rechnungsabgrenzungsposten für sich betrachtet ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellt (BFH vom 10.7.1970 aaO; BFH vom 17.1.1964 BStBl 1964 III, 234; FG Hamburg aaO)

¹ BFH vom 24.1.1969 BStBl 1969 II, 310; Rössler-Troll § 103 BewG Anm.16

² BFH vom 15.1.1971 BStBl 1971 II, 290; BFH vom 14.2.1964 BStBl 1964 III, 264; Rössler-Troll aaO

³ BFH vom 10.7.1970 BStBl 1970 II, 779 (780); FG Hamburg vom 23.5.1969 EFG 1969, 580

⁴ BFH vom 26.1.1960 BStBl 1960 III, 191; Dürschke VStG § 4 S. 784, Erlaß FinMin NRW vom 24.10.1966 DB 1966, 1751
Erlaß FinMin des Saarlandes vom 16.8.1966 DStR 1966, 572

⁵ BFH vom 17.1.1964 BStBl 1964 III, 234; Weber S. 93 ff; FinMin NRW Erlaß vom 22.5.1964 BB 1964, 712

steuerrecht forderte die Aktivierung der auf Anzahlungen entrichteten Umsatzsteuer. Angesichts der andersartigen Zielsetzung des Bewertungsrechts hat der III. Senat diese Rechtsprechung nicht für das Bewertungsrecht übernommen. Bewertungsrechtlich ist allein maßgebend, ob ein bewertbarer Anspruch vorliegt.¹ Dies verneinte der Senat.

a) Ein solcher Anspruch ergibt sich nicht unter dem Gesichtspunkt des schwebenden Geschäfts. Mit der Zahlung der Umsatzsteuer erlangt der Unternehmer keinen Gegenanspruch, da sich die Verpflichtung zur Abführung der Umsatzsteuer nicht aus dem noch schwebenden Vertrag, sondern aus dem Gesetz ergibt, und somit nur eine Folgewirkung aus dem Vertrag darstellt.² Durch die Zahlung verringert sich lediglich der Kassenbestand oder andere Geldkonten. Dieser Vorgang wirkt sich auf das Vermögen nicht anders aus, als wenn die Umsatzsteuer noch geschuldet wäre.³

b) Mit der Entrichtung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen entsteht auch kein sonstiges bewertbares Wirtschaftsgut. Dies hatte zwar der BFH im Urteil vom 22.5.1958⁴ für die Ertragssteuerbilanz angenommen, da eine klare Abgrenzbarkeit gegeben sei und beim Erwerb des Unternehmens durch einen Dritten der Veräußerer den Ersatz der auf die erhaltenen Anzahlungen entfallenden Umsatzsteuer verlangen werde, wenn die ausgezahlten Beträge im Rahmen des Gesamterwerbs auf den Erwerber mit übergingen.

Für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ist dies jedoch nicht von Bedeutung. Ob sich die Umsatzsteuerzahlung auf den Teilwert der Wirtschaftsgüter auswirkt, für die die Anzahlungen geleistet wurden, rechtfertigt nicht, ein selbständiges, bewertbares Wirtschaftsgut anzunehmen. Denn auf Grund des bei der Einheitsbewertung maßgebenden Stichtagsprinzips darf nicht aus einer später möglichen Entwicklung im Falle einer Geschäftsveräußerung das Bestehen eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsguts hergeleitet

¹ BFH vom 17.1.1964 BStBl 1964 III, 234 (235)

² BFH vom 17.1.1964 aaO

³ BFH vom 17.1.1964 aaO

⁴ BFH vom 22.5.1958 BStBl 1958 III, 333

werden. Die Annahme, daß am Stichtag das Betriebsvermögen verkauft wird, spielt nach § 10 BewG lediglich bei der Ermittlung des Teilwerts der einzelnen Wirtschaftsgüter eine Rolle. Die Erwerberfiktion hat aber keine Bedeutung für die Frage, ob überhaupt ein bewertbares Wirtschaftsgut vorliegt.¹

c) Die für Anzahlungen von Kunden geleistete Umsatzsteuer ist auch nicht bei der Ermittlung des Teilwerts der Wirtschaftsgüter, für die die Anzahlungen geleistet wurden, zu berücksichtigen.²

Demzufolge war nach BFH vom 17.1.1964 die auf Grund von Anzahlungen durch Kunden entrichtete Umsatzsteuer bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens nicht als Aktivposten anzusetzen. Im Urteil vom 15.3.1968³ ist der BFH jedoch von dieser Entscheidung wieder abgewichen. Durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 20.8.1980 (BGBl I, 1545) wurde im übrigen auch nunmehr vorgeschrieben, daß die bei der Gewinnermittlung aktivierten Umsatzsteuerbeträge bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ebenfalls als Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen sind (vgl. § 98 a S. 2 und § 109 IV BewG).

2. Die Provisionsverpflichtung des Geschäftsherrn

Provisionsschulden des Geschäftsherrn gegenüber dem Handelsvertreter entstehen unbedingt erst mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts, wenn nicht eine von § 87 a HGB abweichende Vereinbarung getroffen wurde. Eine Rückstellung für Provisionsverpflichtungen des Unternehmers gegenüber seinem Handelsvertreter aus vermittelten, am Stichtag aber noch nicht ausgeführten Geschäften ist daher nicht zuzulassen, da es an einer rechtlichen Verpflichtung des Unternehmers gegenüber seinem Handelsvertreter zur Zahlung der Provision fehlt. Die Provisionsschuld ist vielmehr

¹ BFH vom 17.1.1964 aaO

² BFH vom 17.1.1964 aaO

³ BFH vom 15.3.1968 BStBl 1968 II, 578 (579)
vgl. auch FinMin NRW, Erlaß vom 20.3.1970 BB 1970, 479

durch die Ausführung des Geschäfts aufschiebend bedingt. Deren Berücksichtigung vor Ausführung des vermittelten Geschäfts steht deshalb auch § 6 BewG entgegen.¹

Entsteht die Provisionsverpflichtung demgegenüber erst mit der Zahlung des Kunden, ist erst bei der Zahlung die Schuld auszuweisen.² Mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Unternehmer entsteht jedoch eine Verpflichtung zur Gewährung eines angemessenen Vorschusses (§ 87 a I 2 HGB). Diese ist bei dem Unternehmer eine abzugsfähige Betriebsschuld³.

Entsteht die Verpflichtung zur Zahlung der Provision bereits mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts, so ist diese bereits in diesem Moment als Schuld auszuweisen.

IV. Die vollständige Erfüllung durch den Sachleistungsverpflichteten

1. Allgemeines

Erbringt der zur Sachleistung Verpflichtete die von ihm geschuldete Leistung, so endet der Schwebezustand des Geschäfts. In diesem Fall hat dieser die Geldforderung und der andere Vertragspartner die Verpflichtung zur Zahlung anzusetzen. Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie in der Steuerbilanz.⁴

2. Die Provisionsforderung des Handelsvertreters

a) Die Entstehung des Provisionsanspruchs mit Ausführung des vermittelten Geschäfts

Der Provisionsanspruch des Handelsvertreters entsteht bereits mit Abschluß des Geschäfts. Er ist jedoch aufschiebend bedingt durch dessen Ausführung und auflösend bedingt durch die Zahlung des

¹BFH vom 26.5.1972 BStBl 1972 II, 668; Niedersächs. FG Hannover vom 5.8.1964 EFG 1965, 108; FG Stuttgart vom 11.12.1969 EFG 1970, 161; Schmidt RWP-BL. S. 15 (34); a. A. RFH vom 19.2.1942 RStBl 1942, 355 (356)

²vgl. zu § 88 HGB a. F.: BFH vom 22.2.1957 BStBl 1957 III, 182, das von RFH vom 19.2.1942 RStBl 1942, 355 abgewichen ist, FG Nürnberg vom 12.10.1966 EFG 1967, 111; Schmidt aaO; a. A. FG Hannover vom 5.8.1964 aaO

³FG Berlin vom 24.7.1968 EFG 1969, 60; Schmidt aaO

³Bp-Kartei Teil I Konto Schwebende Geschäfte S. 13

Kunden. Nach § 4 BewG werden Wirtschaftsgüter, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, im Rahmen der Einheitsbewertung erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist. Demgegenüber sind Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung stehen, wie unbedingt zu behandeln (§ 5 BewG). Dies hat zur Folge, daß die Provisionsforderung erst mit der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn als aktives Wirtschaftsgut anzusetzen ist,¹ auch wenn die Forderung zivilrechtlich bereits vorher, wenn auch aufschiebend bedingt, entstanden ist.

b) Abweichende Vereinbarungen

(1) Entsteht der Provisionsanspruch erst mit der Zahlung des Kunden, so ist der Anspruch bei Ausführung des vermittelten Geschäfts zwar in ein sehr weitgehendes Stadium seiner Entstehung getreten, aber eben noch nicht zivilrechtlich entstanden. Die Entstehung des Provisionsanspruchs ist hier ähnlich wie in § 88 a. F. HGB von einer aufschiebenden Bedingung,² nämlich der bis zu ihrem Eingang ungewissen Zahlung des Kunden, abhängig gemacht worden. Der Provisionsanspruch ist daher erst bei Zahlung des Kunden als aktives Wirtschaftsgut anzusetzen.³

Weicht allerdings die tatsächliche Übung insofern ab, als die Provision bereits mit Ausführung des Geschäfts unter Vorbehalt der

¹Schmidt RWP-BI. S. 15 (32)

²Nach § 88 a. F. HGB entstand der Provisionsanspruch mit der Vermittlung des Geschäfts. Er war jedoch aufschiebend bedingt durch die Zahlung des Kunden. Der BFH hatte im Urteil vom 22.2.1957 BStBl 1957 III, 182 angenommen, daß vor der Zahlung des Kunden eine aufschiebend bedingte Forderung, iSd § 4 BewG, vorliege. Der Provisionsanspruch sei daher erst mit der Zahlung des Kunden als Aktivum anzusetzen (ebenso RFH vom 12.2.1931 RStBl 1931, 800).

Anderer Ansicht war der RFH im Urteil vom 19.2.1942 = RStBl 42, 355. Er ging allerdings von der unzutreffenden handelsrechtlichen Beurteilung aus, daß bereits bei der Auftragsbestätigung ein nur noch auflösend bedingter Provisionsanspruch vorliege und demzufolge schon in diesem Zeitpunkt der Ansatz des Provisionsanspruchs erforderlich sei.

³FG Nürnberg vom 12.10.1966 EFG 67, 111 (112); Schmidt RWP-BI. S. 15 (32/33); wohl auch FG Berlin vom 24.7.1968 EFG 1969, 60

Rückforderung gezahlt wird, so stellt dies eine auflösende Bedingung dar, die bewertungsrechtlich unberücksichtigt bleibt. Der Handelsvertreter hat jedoch nach § 87 a I 2 HGB mit Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Unternehmer Anspruch auf einen angemessenen Vorschuß. Dieser ist als Wirtschaftsgut anzusetzen.^{1 2}

(2) Die Entstehung der Provisionsforderung mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts

Entsteht bereits mit dem Abschluß des vermittelten Geschäfts der Provisionsanspruch, so hängt dieser nicht mehr von der Ausführung des Geschäfts durch den Geschäftsherren ab. Selbst wenn der schuldrechtliche Vertrag nicht zur Ausführung gelangen würde, entfielen der Provisionsanspruch nicht mehr. Sobald das vermittelte Geschäft zustande gekommen ist, ist er, abgesehen vom Delkredere-Risiko, mit keinem nennenswerten Risiko mehr belastet. Damit muß der Provisionsanspruch bereits zu diesem Zeitpunkt als aktives Wirtschaftsgut angesetzt werden.

3. Abschnitt Schwebende Geschäfte beim sonstigen Vermögen

Rechte und Pflichten aus schwebenden Verträgen können auch Gegenstand des sonstigen, d. h. nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Vermögens sein.³

1. Dabei sind ebenfalls die Grundsätze über die Behandlung schwebender Geschäfte zu beachten.⁴

Außerhalb des Betriebsvermögens sind die einzelnen Wirtschaftsgüter, soweit es sich um Kapitalforderungen bzw. Schulden handelt, nach § 12 BewG mit dem Nennwert und soweit sonstige Wirtschaftsgüter vorliegen, wie beispielsweise Sachlieferungs-

¹FG Düsseldorf vom 25.3.1964 = EFG 1964, 580; FG Nürnberg vom 12.10.1966 EFG 1967, 111; Schmidt aaO, S. 33

²Umgekehrt sind Zahlungen auf Vorschußansprüche eines Handelsvertreters bei dem Unternehmer anzugsfähige Betriebsschulden.

³RFH vom 23.4.1936 RStBl 1936, 618; Rössler-Troll-Langner § 110 BewG Anm. 10

⁴BFH vom 22.4.1966 BStBl 1966 III, 362

und Leistungsansprüche, nach § 9 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Das ist der Betrag, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (vgl. § 9 II BewG). Sowohl der gemeine Wert als auch der Teilwert stellen auf einen Veräußerungsakt ab. Gleichwohl brauchen beide Werte nicht identisch zu sein. Im Unterschied zum Teilwertbegriff, der an die Veräußerung des gesamten Unternehmens anknüpft, wobei jedem Wirtschaftsgut ein Teil des Gesamtaufpreises zugeordnet wird, stellt der gemeine Wert auf die Einzelveräußerung des Wirtschaftsguts ab.

2. Für die Bewertung von Lieferungs- und Leistungsansprüchen ist in der Regel davon auszugehen, daß das gezahlte Entgelt dem gemeinen Wert entspricht, so daß der schwebende Vertrag bei der Ermittlung des Vermögens nicht zu berücksichtigen ist.

3. Da der Begriff des gemeinen Werts auf die Einzelveräußerung des Wirtschaftsguts abstellt, ist es nur bewertbar, wenn auch die tatsächliche Möglichkeit einer Veräußerung besteht.¹ Daher haben alle Ansprüche und Verpflichtungen keinen gemeinen Wert, die persönliche Dienstleistungen zum Inhalt haben.¹ So ist beispielsweise das Recht auf die Arbeitskraft eines Angestellten kein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut, denn es läßt sich im Geschäftsverkehr nicht veräußern.²

4. Nicht alle Vermögensgegenstände gehören zum sonstigen Vermögen (vgl. § 110, 111 BewG). So bleiben z. B. der Hausrat und andere bewegliche Gegenstände außer Betracht (§ 111 Nr. 10 BewG). Soweit schwebende Geschäfte auf die Beschaffung solcher Gegenstände gerichtet sind, vertritt der BFH³ die Auffassung, daß derartige Ansprüche gleichwohl beim sonstigen Vermögen zu berücksichtigen seien. § 111 Nr. 10 BewG stelle nur den Besitz frei. Anspruch und Besitz seien aber nicht wesensgleich. Das bedeute, daß die Steuerfreiheit des zu liefernden Gegenstands auf die Bewertung des Anspruchs keinen Einfluß habe. Dem kann nicht zugestimmt werden. Auch die Ansprüche dürfen beim sonstigen Vermögen nicht erfaßt werden, die auf die Lieferung

¹Troll DStZ A 1955, 33

²Troll DStZ A 1955, 33; RFH vom 18.3.1936 RStBl 1936, 690.

³BFH vom 10.10.1958 BStBl 1958 III, 477

steuerfreier Gegenstände gerichtet sind. Denn es wäre kaum verständlich, daß der Gesetzgeber zwar den noch nicht realisierten Anspruch erfassen, den realisierten Anspruch jedoch steuerfrei lassen will.¹

5. Besonderheiten ergeben sich auch bei der Bewertung des Anspruchs auf Übertragung eines Grundstücks. Dieses ist in der Vermögensaufstellung mit dem Einheitswert anzusetzen. Daraus schloß der RFH,² der Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks könne keinen anderen Wert haben, als das Grundstück selbst. Nachdem der Einheitswert im Regelfall unter dem Verkehrswert des Grundstücks liegt, hätte dies zur Folge, daß schwebende Geschäfte, welche die Veräußerung eines Grundstücks betreffen, nicht mehr erfolgsneutral ausgewiesen würden.

Diese Auffassung des RFH hatte der BFH³ aufgegeben. Die Bewertung des Anspruchs auf Übertragung eines Grundstücks erfolge nach anderen Bestimmungen als die Bewertung des Grundstücks selbst. Das Interesse des Inhabers des Anspruchs auf Übereignung eines Grundstücks richte sich auf den wirklichen Wert des Grundstücks, nicht auf dessen steuerlichen Einheitswert. Daraus folge, daß auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines solchen Sachleistungsanspruchs von dem wirklichen Grundstückswert am Stichtag, nicht aber von dessen steuerlichen Einheitswert, auszugehen sei.

Der BFH hat jedoch hieran nicht festgehalten und ist inzwischen zu Recht im Ergebnis zur Auffassung des RFH zurückgekehrt.⁴ Dies lag an den unbefriedigenden Ergebnissen, die sich bei der

¹FG Münster vom 18.12.1956 EFG 1957 Nr. 123; FG Nürnberg vom 28.11.1956 EFG 1957 Nr. 309; FG Düsseldorf vom 12.12.1956 DB 1957, 180; Troll DStZ A 1955, 33

²RFH vom 3.11.1939 RStBl 1940, 363; RFH vom 19.4.1929 RStBl 1929, 562; im Ergebnis ebenso FinMin NRW Erlaß vom 17.9.1971 DB 1971, 1891

³BFH vom 24.8.1962 BStBl 1962 III, 526 (528); BFH vom 9.10.1964 BStBl 1964 III, 638 (639); BFH vom 22.11.1968 BStBl 1969 II, 226; ebenso FG Münster vom 22.12.1970 EFG 1971, 345 (346)

⁴BFH vom 3.3.1978 BStBl 1978 II, 398; BFH vom 30.3.1977 BStBl 1977 II, 556; Erlaß FinMin Niedersachsen vom 19.2.1979 FR 1979, 226; Erlaß FinMin NRW vom 27.8.1979 BB 1979, 1334; Stenger Inf. 1978, 224; Sigloch DStZ A 1977, 376

Erbschaftssteuer ergaben, wenn der Erbe ein zum Nachlaß gehörendes Grundstück in Erfüllung eines Vermächtnisses zu übereignen hatte. Durch die Bewertung der Sachleistungsverpflichtung mit dem gemeinen Wert, wurde das Vermögen häufig in einem Ausmaß vermindert, das nicht mehr den rechtlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen der Verpflichtung zur Übertragung des Grundstücks entsprach.¹ Wenn das Bewertungsrecht für das Grundstück eine bestimmte Bewertung vorschreibt, so muß diese auch für den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks maßgebend sein. Das gleiche gilt für die Sachleistungsverpflichtung, denn die Überlegungen, die den Gesetzgeber veranlaßt haben, für die Bewertung eines Grundstücks den Einheitswert für maßgebend zu erklären, gelten ebenfalls für die Bewertung der Ansprüche und Verpflichtungen, die sich auf das Grundstück beziehen.¹

Wird also ein Grundstück verkauft, ist aber die Übereignung noch nicht erfolgt, so hat der Veräußerer das Grundstück mit dem Steuerwert (Einheitswert ggf. zuzüglich 40 %), die Kaufpreisforderung mit dem Nennwert und die Herausgabeverpflichtung mit dem Steuerwert zu bewerten. Da das Grundstück und die Verpflichtung zur Herausgabe des Grundstücks mit dem gleichen Wert anzusetzen sind, sie sich also wertmäßig ausgleichen, ist deshalb bereits vor Erfüllung des Geschäfts die Kaufpreisforderung voll zu versteuern. Demgegenüber hat der Erwerber den Anspruch auf Herausgabe des Grundstücks mit dem Steuerwert und die Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises mit dem Nennwert anzusetzen. Dem Erwerber kommt daher der Vorteil des niedrigeren Steuerwerts des Grundstücks bereits vor Erfüllung des schwebenden Geschäfts zugute.^{2 3}

¹ BFH v. 03.03.1978 und 30.03.1977 aaO

² Erlaß FinMin Niedersachsen v. 19.02.1979 FR 1979, 226; Stenger Inf. 1978, 224 (226); demgegenüber soll nach einem Erlaß des FinMin NRW v. 27.08.1979 BB 1979, 1334 das schwebende Grundstücksgeschäft erst ausgewiesen werden, wenn die Zahlung bereits ganz oder zum Teil erbracht wurde. Beim noch unerfüllten Geschäft erfolge kein Ausweis (nunmehr auch Abschnitt 34 Abs. 1a und Abs. 55 Abs. 7 VStR 1980, wohl auch Moench DStR 1978, 567 (570)). Da Anspruch und Verpflichtung aus dem schwebenden Grundstücksgeschäft jedoch unterschiedlich hoch bewertet werden, fehlt es bewertungsrechtlich an der Ausgeglichenheit des schwebenden Geschäfts und damit an der Grundlage für seine Nichtberücksichtigung.

³ Aus den gleichen Gründen ist es unzutreffend, wenn bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, zu der der BFH nicht Stellung genommen hat, ein Ausweis des schwebenden Grundstücksgeschäfts unterbleibt, wenn noch von keiner Seite mit der Erfüllung des Vertrags begonnen worden ist (so aber Stenger Inf. 1978, 224 (226)).

Lebenslauf

Geburtstag und -ort: 29.05.1949, Kauernhofen/Kreis Forchheim
Mutter: Maria Bauer, geb. Hasenkopf
Vater: Gottfried Bauer
Familienstand: ledig
Schulbildung: September 1955 bis Juli 1960 Volksschule in Buttenheim,
September 1960 bis Juni 1969 mathematisch-naturwissenschaftliches Gymnasium Forchheim,
Abitur am 28.06.1969
Studium: Wintersemester 1969/70 bis Wintersemester 1973/74 Jurastudium an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg,
Meldung zum Examen nach dem neunten Semester,
Studienabschluß: 1. juristisches Staatsexamen
Referendarzeit: vom 10.09.1974 bis zum 25.03.1977 Rechtsreferendar im Oberlandesgerichtsbezirk Nürnberg
Abschluß: 2. juristisches Staatsexamen
Beruf: Juli 1977 bis März 1979 angestellter Rechtsanwalt in Nürnberg,
seit April 1979 Mitarbeiter in der Rechtsabteilung des Bayerischen Raiffeisenverbands e. V., München, des gesetzlichen Prüfungsverbands der Raiffeisen-Genossenschaften in Bayern

Copy - Center 2000

852 ERLANGEN · Obere Karlstr. 30

Tel. 09131-26197